√ CZU 657(075.8)
√ Ţ 94

Recenzenţi: dr. în ştiinţe economice, conf. univ. **Alexandru Frecăuţan**, şeful catedrei de evidenţă contabilă, Universitatea Agrară de Stat din Moldova
dr. în ştiinţe economice, conf. univ. **Pavel Tostogan**, catedra „Contabilitate şi audit", A.S.E.M.

Traducere din limba rusă: **Nina Pasternacov**

BŞU Bălţi *1217580*

Descrierea CIP a Camerei Naţionale a Cărţii

Ţurcanu, Viorel

Bazele contabilităţii / Viorel Ţurcanu, Eudochia Bajerean; trad. din lb. rusă: Nina Pasternacov. – Ch.: F.E.-P. "Tipogr. Centrală", 2004. – 268 p.

Bibliogr. p. 265

ISBN 9975-78-278-7

2500 ex.

657(075.8)

ISBN 9975-78-278-7

1217580

© V. Ţurcanu, E. Bajerean

Universitatea de Stat "A l e s o" Biblioteca ştiinţifică Fond principal
2004 L 064
05 ex

CUPRINS

Introducere 6

Capitolul 1. Contabilitatea – sistemul informaţional de bază 8

1.1. Esenţa şi rolul contabilităţii în sistemul informaţional 8

1.2. Dezvoltarea contabilităţii şi a funcţiei acesteia 13

1.3. Principiile de bază şi cerinţele contabilităţii 17

1.4. Locul contabilităţii în sistemul disciplinelor studiate 20

Capitolul 2. Obiectul şi metoda contabilităţii 27

2.1. Sfera de aplicare a contabilităţii 27

2.2. Obiectul contabilităţii 31

2.3. Mijloacele întreprinderii şi clasificarea acestora 35

2.4. Noţiuni despre cheltuielile şi veniturile întreprinderii 39

2.5. Operaţiuni economice 43

2.6. Metoda contabilităţii şi elementele acesteia 45

Capitolul 3. Bilanţul contabil – elementul de bază al metodei contabilităţii 51

3.1. Esenţa bilanţului contabil şi importanţa acestuia 51

3.2. Structura bilanţului contabil 53

3.3. Caracteristica posturilor de bilanţ 59

3.4. Tipuri de modificări în bilanţ sub influenţa operaţiunilor economice 68

3.5. Funcţiile bilanţului contabil 73

Capitolul 4. Sistemul de conturi şi dubla înregistrare 77

4.1 Noţiune de conturi contabile, funcţiile şi structura acestora 78

4.2. Clasificarea conturilor contabile....82
4.3. Conturi de activ și de pasiv....85
4.4. Dubla înregistrare și însemnătatea acesteia....90
4.5. înregistrări contabile și tipurile acestora....96
4.6. Conturi sintetice și analitice, interdependența acestora_103
4.7. Balanțe de verificare și însemnătatea de control al acestora_107
4.8. Interdependența conturilor contabile cu bilanțul_118
4.9. Planul de conturi contabile....123

Capitolul 5. Metodica contabilității operațiunilor economice de bază....131
5.1. Noțiunea de evidență a procurării mijloacelor....131
5.2. Schema generală a evidenței consumurilor de producție_137
5.3. Modul de contabilizare a cheltuielilor și veniturilor și de determinare a rezultatului financiar....141

Capitolul 6. Evaluarea și rolul acesteia în contabilitate....147
6.1. Etaloane contabile....147
6.2. Metode de evaluare utilizate în contabilitate....149
6.3. Calculația-metodă a evaluării....153

Capitolul 7. Documentarea operațiunilor economice....162
7.1. Noțiunea și funcțiile documentelor....162
7.2. Clasificarea documentelor....169
7.3. Modul de completare și prelucrare a documentelor....174
7.4. Circulația documentelor....178

Capitolul 8. Inventarierea și rolul acesteia în contabilitate....183
8.1. Esența, însemnătatea și tipurile inventarierii....183
8.2. Modul de efectuare a inventarierii....188

8.3.Determinarea rezultatelor inventarierii și contabilitatea acestora....192

Capitolul 9. Registre și forme ale contabilității....196
9.1. Clasificarea registrelor contabile....196
9.2. Tehnica înregistrărilor contabile....203
9.3. Metode de corectare a greșelilor în contabilitate....206
9.4. Esența formelor contabilității....211

Capitolul 10. Organizarea contabilității....227
10.1. Baza normativă a contabilității....227
10.2. Contabilitatea financiară și managerială (de gestiune)....233
10.3. Organizarea contabilității la întreprindere. Politica de contabilitate....237
10.4. Componența și modul de pregătire și prezentare a rapoartelor financiare....243

Anexa....250

Bibliografie....265

CAPITOLUL 1.
Contabilitatea - sistemul informațional de bază

Obiectivele capitolului:

1. însușirea esenței contabilității și determinarea rolului acesteia în cadrul întregului sistem informațional al întreprinderii; elucidarea componenței utilizatorilor de informații financiare și a cerințelor acestora.
2. Examinarea perioadei apariției și etapelor de dezvoltare a contabilității, scoaterea în evidență a funcțiilor acesteia în cadrul sistemului de gestionare a întreprinderii.
3. Determinarea perioadei în care contabilitatea a devenit știință.
4. Studierea principiilor de bază ale contabilității care urmează să fie reflectate la pregătirea și furnizarea informației, examinarea cerințelor față de informația obținută în cadrul sistemului contabil.
5. Determinarea locului contabilității în cadrul disciplinelor studiate de studenții de la specialitatea de contabilitate, precum și evidențierea legăturii ei cu aceste discipline.

1.1. Esența și rolul contabilității în sistemul informațional

Informația, îndeosebi informația economică, este astăzi prezentă în toate domeniile de activitate, fiind un element important al progresului. Ea se aplică pe larg în domeniul economico-financiar.

La luarea deciziilor conducerea agenților economici are nevoie tot mai mult de informații multilaterale privind situația financiară și rezultatele activității întreprinderii. Obținerea informației economice integrale este posibilă numai cu ajutorul sistemului informațional

cunoscut ca un mijloc de culegere, prelucrare, generalizare și transmitere a datelor. Acest sistem se numește **contabilitate.** La gestionarea întreprinderii se utilizează de asemenea informația nefinanciară care împreună cu cea financiară formează un sistem informațional de gestiune compus dintr-un șir de subsisteme. Însă principalul este subsistemul contabil, întrucât acesta concentrează în sine cea mai importantă informație economică necesară utilizatorilor.

Este de remarcat că datele privind activitatea economică a agentului economic mai întâi se includ în sistemul contabil, apoi se prelucrează de acesta și, în final, informația utilă se generalizează în vederea utilizării acesteia (fig. 1.1).

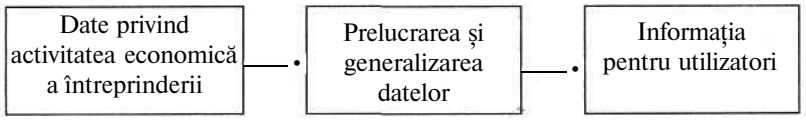


***Fig. 1.1.* Subsistemul contabil**

Prin urmare, contabilitatea cuprinde nu numai înregistrarea operațiunilor economice și păstrarea informației financiare, ci și crearea bazei informaționale de date care satisface cerințele utilizatorilor.

încă în anul 1941 Comitetul pentru Terminologie al Institutului American al Contabililor Publici Autorizați a definit contabilitatea ca arta înregistrării, clasificării și rezumării într-o manieră semnificativă și în expresie bănească a tranzacțiilor (operațiunilor și evenimentelor (faptelor)) care au, chiar și parțial, caracter financiar, precum și interpretarea rezultatelor acestor acțiuni"[1].

Aceasta înseamnă că la intrare informația se înregistrează, adică are loc documentarea operațiunilor economice. Prelucrarea,

[1] Needles B.E., Anderson H.R., Caldwell J.C. Principiile de bază ale contabilității, Ediția a V-a. - Chișinău, ARC, 2000, p. 3.

clasificarea şi generalizarea datelor privind activitatea economică a întreprinderii se efectuează prin metodele specifice numai contabilităţii - generalizarea bilanţieră, conturile, dubla înregistrare etc. Transmiterea informaţiei utilizatorilor (ieşirea acesteia) se efectuează prin intermediul rapoartelor financiare întocmite de întreprindere.

în condiţiile relaţiilor de piaţă cercul utilizatorilor de informaţii financiare este foarte larg şi variat. Aceştia se subdivizează în interni şi externi.

Utilizatorii interni cuprind lucrătorii administrativi ai întreprinderii - managerii, contabilii, analiştii, conducătorii subdiviziunilor, Consiliul de directori sau alt personal de conducere superior. Acest grup de persoane poartă răspundere pentru gestiunea activităţii agentului economic şi realizarea obiectivelor propuse. Principalele sunt rentabilitatea (profitabilitatea) şi lichiditatea. **Rentabilitatea** este capacitatea întreprinderii de a câştiga profit suficient pentru menţinerea şi majorarea capitalului investit. **Lichiditatea** înseamnă existenţa la întreprindere a mijloacelor necesare pentru achitarea datoriilor în termenele stabilite.

La luarea deciziilor conducerea întreprinderii, managerii acesteia se bazează pe datele contabilităţii şi analiza acestora. Totodată, pe aceştia îi interesează astfel de indicatori importanţi cum sunt mărimea profitului net obţinut în cursul perioadei de gestiune, rata profitului posesorilor, existenţa unei cantităţi suficiente de mijloace băneşti, mărfurile solicitate cel mai mult pe piaţă şi profitabilitatea lor, nivelul costului produselor fabricate, serviciilor prestate etc.

Utilizatorii externi, la rândul său, se subdivizează în două categorii:

- care au interes financiar direct în această întreprindere;
- care au interes financiar indirect.

Din primul grup fac parte investitorii actuali şi potenţiali (proprietarii, acţionarii), creditorii actuali şi potenţiali.

Investitorii, analizând rapoartele financiare ale întreprinderii, pot să tragă concluzii privind perspectivele financiare ale acesteia pe viitor, precum şi să decidă, dacă este convenabil să investească în această întreprindere.

Pe **creditori** îi interesează, dacă întreprinderea dispune de resurse pentru a plăti dobânzile la creditele şi împrumuturile primite şi a restitui în termen datoriile.

Acest grup cuprinde de asemenea şi cumpărătorii care vor să fie siguri că întreprinderea le va satisface cerinţele lor la livrarea mărfurilor de care au nevoie pe o perioadă de timp determinată.

Din cel de-al doilea grup fac parte următorii utilizatori: organele fiscale, de asigurări sociale, statistice, de reglementare şi control, firmele de audit etc.

Organele fiscale şi de asigurări sociale controlează corectitudinea achitării de către întreprinderi a impozitelor la buget şi a contribuţiilor la asigurările sociale. În acest scop întreprinderile trebuie să prezinte declaraţiile fiscale şi dările de seamă privind asigurările sociale.

Organele statistice utilizează datele din rapoartele financiare ale întreprinderii pentru generalizarea, calcularea diverşilor indicatori economici şi financiari la nivel macroeconomic.

Organele de reglementare sunt Comisia Naţională pentru Valorile Mobiliare şi Bursa de Valori. Aceasta solicită de la societăţile pe acţiuni informaţiile necesare pentru reglementarea emisiunii, cumpărării şi vânzării titlurilor de valoare.

Organele de control (Centrul pentru Combaterea Crimelor Economice şi Corupţiei, Curtea de Conturi) utilizează informaţia financiară a întreprinderilor, datele contabilităţii pentru determinarea veridicităţii acestora, întocmirea concluziei privind respectarea actelor legislative, Standardelor Naţionale de Contabilitate (S.N.C.) şi altor acte normative.

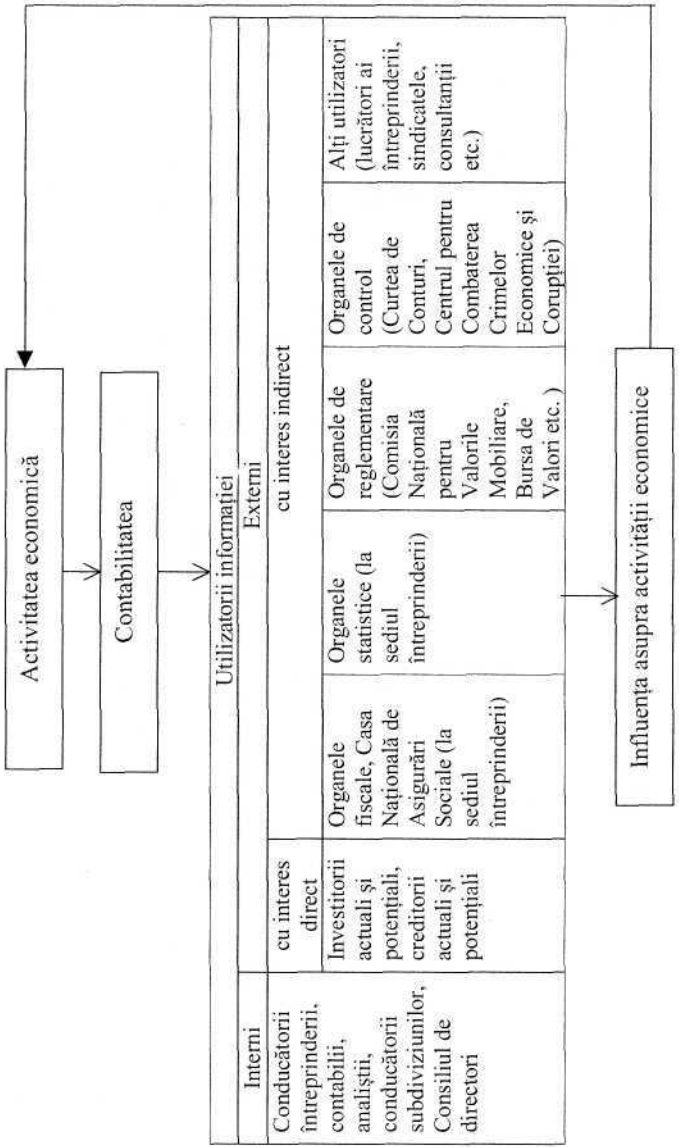


***Fig. 1.2.* Utilizatorii informaţiei financiare**

Din cel de-al doilea grup de utilizatori de asemenea fac parte salariaţii întreprinderii şi organele sindicale, consultanţii juridici etc.

Componenţa utilizatorilor informaţiei financiare ai întreprinderilor din Republica Moldova şi gruparea lor sunt prezentate în fig. 1.2.

Firmele de audit de asemenea utilizează informaţia întreprinderii pentru acordarea concluziilor privind veridicitatea datelor. Însă acestea trebuie să fie absolut independente, să nu manifeste nici un interes faţă de activitatea întreprinderii, căreia îi acordă serviciile respective. Din schema prezentată mai jos se observă că contabilitatea îndeplineşte funcţia legăturii inverse, fără care este imposibilă funcţionarea sistemului de gestiune, utilizarea informaţiei. Datele obţinute de utilizatori se analizează şi se utilizează la luarea deciziilor care totodată influenţează asupra activităţii economice astfel încât aceasta se ameliorează.

Aplicând legătura inversă, cu ajutorul informaţiei financiare care reflectă datele efective, se efectuează controlul asupra îndeplinirii indicatorilor planificaţi, standardelor, normelor şi normativelor, respectării utilizării econome a tuturor resurselor, se evidenţiază rezervele de producţie şi gradul de mobilizare şi folosire a acestora.

1.2. Dezvoltarea contabilităţii şi a funcţiei acesteia

Contabilitatea a apărut în stadiul timpuriu al dezvoltării umane în scopul reflectării cantitative a mij bacelor unor producători.

Obiectul, scopul şi funcţiile contabilităţii caracterizează particularităţile acelui nivel al dezvoltării sociale, procesele căruia aceasta le reflectă.

Rolul contabilităţii a crescut, mai ales, în legătură cu crearea centrelor comerciale mari. Dacă anterior ţinerea registrelor într-o gospodărie individuală era necesară pentru ca afacerile să nu se transforme într-un haos, o dată cu dezvoltarea producţiei contabilitatea devine mijlocul important de control al proprietăţii.

Treptat contabilitatea a început să se transforme în ştiinţă, având obiectul şi metoda de cunoaştere proprii.

Contabilitatea s-a dezvoltat mai pe larg în Roma Antică. Primii care au expus regulile dublei înregistrări au fost Benedict Cotrulli şi Luca Paciolo (sec.XV). Autorul operei „Cu privire la comerţ şi comerciantul onest", în care, în special, sunt expuse regulile înregistrărilor în registrele contabile este Benedict Cotrulli.

Fondatorul contabilităţii se consideră Luca Paciolo (1445 - 1515) care este cunoscut ca autorul primei cărţi de contabilitate. El a fost profesor de matematică, însă numele lui a intrat în istorie datorită tratatului consacrat utilizării conturilor şi înregistrărilor contabile[1]. Importanţa acestei lucrări este incontestabilă, deoarece în decurs de câteva secole în multe ţări aceasta a fost îndrumarul de bază în domeniul contabilităţii, iar dubla înregistrare nu şi-a pierdut importanţa până în prezent, când în contabilitate se utilizează cele mai moderne computere.

Dezvoltarea contabilităţii a dus la apariţia profesiei de contabil sau socotitor. Cuvântul „contabil" (omul care ţine registrele) a apărut de asemenea în sec. XV. în anul 1448 împăratul Imperiului Roman Maximilian 11-a numit în calitate de primul contabil pe Christofer Stecher. începând de la acest moment contabilitatea se consideră profesie.

în a doua jumătate a sec. XVII Franţa a devenit un stat puternic din lume şi contabilitatea acesteia domina în Europa. Anume în această ţară a apărut aforismul care se citează şi astăzi: „contabilitatea este o funcţie a gestiunii". De atunci contabilităţii i se atribuie rangul de ştiinţă.

însă abia în sec. XIX contabilitatea a devenit o ştiinţă veritabilă. în mijlocul sec. XX în Italia, Franţa, Elveţia şi Germania au apărut multe

[1] Luca Paciolo. Tratat de contabilitate în partidă dublă (versiunea românească, prof. D.Rusu şi prof. S.Ciuculescu), Iaşi, Editura Junimea, 1981.

opere despre obiectul, scopul şi metoda contabilităţii.

Dezvoltarea orientării ştiinţifice a contabilităţii a dus la reevaluarea obiectivelor puse în faţa acesteia. Dacă anterior unicul scop se considera asigurarea controlului asupra integrităţii bunurilor, la începutul sec. XIX se formează un obiectiv nou - evidenţierea eficienţei proceselor economice. Apoi contabilitatea se concepe ca un instrument de control şi gestiune.

în sistemul de gestiune contabilitatea îndeplineşte o serie de funcţii, din care principalele sunt informaţională, de control, analitică şi luarea deciziilor.

Funcţia informaţională constă în faptul că contabilitatea este furnizorul de bază al informaţiei de diverse niveluri de gestiune. Anume contabilitatea fixează şi acumulează informaţia privind starea şi mişcarea mijloacelor şi surselor de formare a acestora, rezultatele financiare finale ale activităţii agentului economic.

Informaţia economică obţinută prin intermediul contabilităţii se utilizează pe larg pentru planificarea, pronosticarea, elaborarea strategiei şi tacticii activităţii întreprinderii, generalizarea statistică a informaţiei etc. Totodată, informaţia trebuie să fie de calitate înaltă, adică trebuie să reflecte realitatea, să fie obiectivă şi veridică.

Indiferent de tehnica înregistrării şi reflectării datelor, contabilitatea constituie un procedeu ideal de sistematizare şi clasificare a informaţiei pentru obţinerea indicatorilor necesari privind activitatea economică a întreprinderii utilizaţi la luarea deciziilor manageriale şi economice.

Funcţia de control a contabilităţii constă în asigurarea integrităţii şi utilizării raţionale a bunurilor agentului economic.

Controlul este un proces care permite întreprinderii să-şi realizeze scopurile. Acesta constă în stabilirea standardelor (normelor şi normativelor), bugetelor (devizelor), evidenţierea rezultatelor efective, determinarea abaterilor de la acestea.

O condiție importantă a controlului este elaborarea standardelor (normelor) pentru resursele materiale și de muncă utilizate, întocmirea bugetelor care permit de asemenea să se efectueze funcția de planificare. Bugetul reprezintă un mecanism sigur de control prealabil și insuflă administrației întreprinderii încrederea în existența în perioada viitoare a mijloacelor necesare acesteia.

Rezultatele efective se determină după utilizarea resurselor sau în cursul efectuării operațiunilor economice. Rezultatele obținute se compară cu cele planificate. Abaterile depistate permit să se determine performanțele activității unor subdiviziuni distincte și pe ansamblul întreprinderii, să se depisteze neajunsurile, să se determine recompensele și să se formuleze pronosticurile viitoare.

Sistemul dualist al contabilității dă posibilitate să se efectueze controlul operativ și la nivelul cuvenit, să se asigure integritatea proprietății agentului economic.

Funcția analitică are o mare însemnătate, întrucât indicatorii obținuți sunt importanți la luarea deciziilor de către utilizatori. Informația prezentată în sistemul contabil reflectă situația financiară a întreprinderii la o dată concretă, rezultatele financiare în cursul perioadei de gestiune.

Conform datelor din rapoartele financiare, se determină mărimea capitalului propriu și a datoriilor întreprinderii, se stabilește gradul de solvabilitate, se calculează viteza de rotație a mijloacelor și alți indicatori.

În baza rezultatelor analizei, administrația întreprinderii ia decizii privind strategia și tactica activității pe viitor, acționarii - privind mărimile veniturilor (dividendelor) cuvenite, creditorii - privind raționalitatea acordării împrumuturilor agentului economic, cumpărătorii—privind încheierea contractului de procurare a mărfurilor și serviciilor etc.

Intensificarea funcțiilor analitice ale contabilității este cauzată de dezvoltarea relațiilor de piață și de concurență, ceea ce necesită o

analiză financiară aprofundată și multilaterală.

În Republica Moldova se efectuează procesul de tranziție la relațiile de piață și contabilitatea se transformă pentru a contribui la acest proces. Perfecționarea tuturor funcțiilor acesteia trebuie să fie orientată spre satisfacerea cerințelor legate de dezvoltarea principiilor de autogestiune și autonomie ale întreprinderii, precum și a utilizatorilor externi de informații.

1.3. Principiile de bază și cerințele contabilității

în vederea obținerii și prezentării informației privind starea patrimoniului întreprinderii și rezultatele financiare ale acesteia contabilitatea se bazează pe principiile speciale care se utilizează în toate țările cu economie de piață.

Vom examina esența principiilor fundamentale:

1. *Continuitatea activității,* reprezintă un principiu, conform căruia în întreprindere, de regulă, trebuie să se deruleze un proces neîntrerupt al activității, ceea ce înseamnă continuarea funcționării și în viitorul previzibil. Se presupune că întreprinderea nu are intenția sau necesitatea să se autolichideze sau să-și reducă considerabil activitatea sa.

Dacă conducerea decide că există situații sau condiții care pot să influențeze asupra continuării activității întreprinderii, este necesar ca acestea să fie aduse la cunoștința utilizatorilor.

2. *Permanența metodelor* prevede că regulile, procedeele și metodele contabilității aprobate de conducere sunt fixate în politica de contabilitate. Pentru pregătirea rapoartelor financiare acestea sunt constante de la o perioadă la alta.

3. *Metoda specializării exercițiilor,* este un principiu, conform căruia veniturile și cheltuielile se înregistrează atunci când acestea au loc, dar nu numai în momentul primirii sau plății banilor, adică se reflectă

12178 80
Universitatea de Stat ... "Alecu Russo" Biblioteca Științifică Fond principal

în rapoartele financiare pentru acele perioade la care se referă. Veniturile se reflectă practic în limitele valorii produselor, mărfurilor livrate și serviciilor prestate. Cheltuielile se recunosc în baza documentelor care certifică consumurile efectuate.

4. Prudența înseamnă tactica comportamentului întreprinderii față de riscurile viitoare. Acest principiu prevede luarea în considerare a tuturor factorilor care ar putea influența asupra stării patrimoniului și situației financiare a întreprinderii. La baza acestuia stă contabilitatea diferită a profitului și pierderilor. Profitul se reflectă în contabilitate numai după efectuarea operațiunii, iar pierderile - în momentul când apare posibilitatea apariției acestora în baza sistemului creării și utilizării rezervelor speciale.

5.Prioritatea conținutului asupra formei presupune că toate operațiunile economice sunt reflectate, în primul rând, din punct de vedere al conținutului economic, chiar dacă forma juridică (actul normativ) a acestora prevede altă interpretare.

6. *Reflectarea obiectivă* prevede că în rapoartele financiare trebuie să fie reflectate obiectiv starea patrimoniului și rezultatele financiare ale întreprinderii.

Imaginea obiectivă se asigură în cazul când se îndeplinesc cerințele referitoare la datele reflectate în rapoartele financiare. Acestea trebuie să fie:

- importante la luarea deciziilor economice de către utilizatori;
- veridice;
- neutre;
-utile;
- comparabile;
- clare.

Importanța este posibilitatea de a influența asupra rezultatelor deciziei luate. Informația poate să influențeze asupra luării deciziei

atunci când are importanță de prognoză, se bazează pe legătura inversă și este utilă. Importanța de prognoză a informației înseamnă utilitatea acesteia pentru întocmirea planurilor activității întreprinderii.

Veridicitatea înseamnă că informația trebuie să fie reală, controlabilă și să aibă un caracter neutru, adică să fie independentă de orice persoane fizice sau juridice.

Neutralitatea înseamnă că nici o persoană fizică sau juridică n-a influențat asupra corectitudinii datelor obținute.

Corespunderea reprezintă gradul de reflectare a operațiunilor economice și proceselor, demonstrabilitatea, posibilitatea de certificare a informației. Aceasta se asigură prin alegerea corectă și determinarea metodelor de contabilizare în vederea reflectării cât mai reale de către acestea a activității întreprinderii în cursul perioadei de gestiune. Dacă în cursul studierii documentelor contabile persoanele independente obțin rezultate care diferă de acele prezentate în rapoartele financiare, se consideră că ultimele nu corespund criteriului de verificare.

Utilitatea reprezintă furnizarea către utilizatori numai a informației utile pentru ei. De aceea persoanele care întocmesc rapoartele financiare trebuie să cunoască cerințele utilizatorilor.

Comparabilitatea prevede posibilitatea comparării indicatorilor din rapoartele financiare ale întreprinderii în diverse perioade de timp, precum și cu indicatorii din rapoartele financiare ale altor întreprinderi pentru a arăta tendințele și modificările situației financiare și rezultatele activității. In vederea îndeplinirii acestei cerințe, rapoartele financiare trebuie să conțină datele corespunzătoare pe perioadele precedente, iar indicatorii acestora trebuie să fie calculați în baza unei metodologii unice.

Claritatea determină calitatea de bază a informației financiare - **de** a li clară pentru persoanele care posedă anumite cunoștințe despre **activitatea** economică și de întreprinzător.

1.4. Locul contabilității în sistemul disciplinelor studiate

Esența și funcțiile contabilității arată legătura strânsă și interdependența acesteia cu diverse științe și discipline științifice (fig. 1.3).

Contabilitatea este legată, în primul rând, cu disciplinele umaniste și, mai ales, *cu filozofia,* deoarece contabilitatea reprezintă un sistem complex de reflectare a diverselor operațiuni și procese economice care constituie o parte a lumii materiale care ne înconjoară.

Funcționarea acestor procese se subordonează legilor generale care se aplică în lumea materială, iar cunoașterea acestora dă posibilitate de a înțelege esența contabilității.

Filozofia reprezintă unul din factorii care contribuie la lichidarea barierelor de comunicare generate de caracterul limitat al specializării, ceea ce se manifestă în funcțiile acesteia: umanistică, socială, culturală și informațională. Fiecare din acestea influențează într-un fel sau altul asupra formării contabilității ca știință, întrucât permite a reflecta adecvat obiectul cunoașterii, a evidenția elementele esențiale ale acestuia, legăturile structurale, ca rezultat al dualității lumii materiale care ne înconjoară, a argumenta legitățile, a acumula și a aprofunda cunoștințele, a servi drept sursă de informație veridică.

în practica organizării contabilității un rol deosebit îl joacă aspectele psihologice, de aceea nu trebuie neglijată legătura contabilității cu *psihologia*. Acest lucru se explică prin faptul că contabilul se expune unei influențe psihologice din partea diverselor persoane (salariații întreprinderii, lucrătorii de control etc). Nu sunt simple nici relațiile reciproce dintre acesta cu administrația și proprietarii întreprinderii în care lucrează.

Activitatea contabilă impune nu numai respectarea *normelor etice (morale)* generale, ci și formarea unor calități profesionale specifice cum sunt corectitudinea, principialitatea, neutralitatea, confidențialitatea informației etc. Elementele subiectivismului care

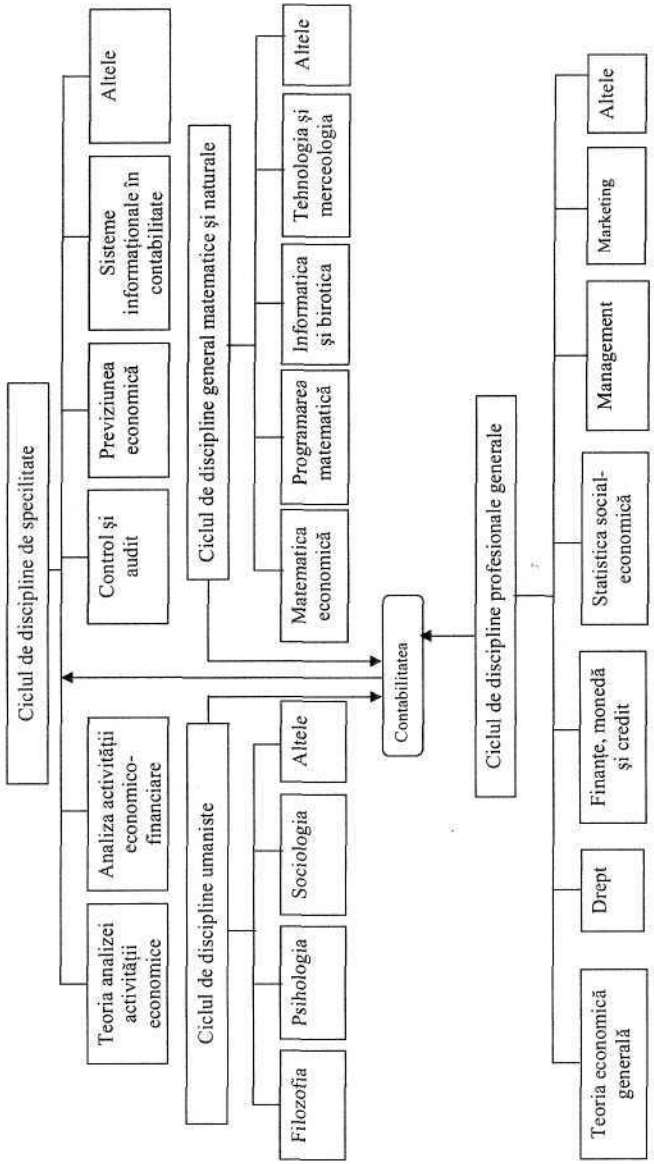


Fig. 1.3. **Legătura contabilității cu alte discipline**

par a fi inofensive în alte sfere pot deveni o tragedie pentru un întreg colectiv de lucrători în tendința să formeze o părere favorabilă despre situația întreprinderii sau să placă șefilor în cazul ținerii contabilității și întocmirii rapoartelor financiare.

Legătura dintre contabilitate și *sociologie* este multilaterală, însă este necesar de a acorda atenție asupra a două aspecte. Primul aspect este luarea în considerare a nivelului instructiv al utilizatorilor și executorilor de bază la introducerea unor norme și cerințe în domeniul contabilității. În caz contrar, pot apărea mari dificultăți în realizarea practică și îndeplinirea unor atare norme. Al doilea aspect constă în perfecționarea cunoștințelor contabile ale populației, mai ales, a proprietarilor, acționarilor și întreprinzătorilor, care trebuie să le posede la întocmirea rapoartelor financiare ale întreprinderii.

Printre alte științe cu profil umanistic de evidențiat legătura contabilității cu *logica și lingvistica*. în virtutea esenței și importanței sale, contabilitatea necesită o terminologie clară. în acest caz nu se admite tratarea diferită și polisemantismul termenilor. La formarea terminologiei contabile în limba română nu se ea în considerare traducerea din limba rusă, ci natura provenienței termenului. De exemplu, denumirea disciplinei în limba română provine din limba franceză „comptabilité", iar în limba rusă - din limba germană „buchhalter", ceea ce înseamnă titular (destinatar) de registre (contabile).

Logica joacă un rol deosebit în teoria și practica contabilității. Fiecare element al acesteia există și se include în sistemul contabil numai în cazul îndeplinirii unor anumite cerințe logice. Astfel, fiecare operațiune economică reflectată în contabilitate se subordonează riguros logicii examinării duble a patrimoniului întreprinderii: din punctul de vedere al mijloacelor economice și al sursei de formare a acestora.

Contabilitatea este strâns legată de *matematică* și *științele*

naturale. Legătura contabilității cu *matematica* este istorică, anume de la aceasta a împrumutat trăsătura distinctivă de bază - exactitatea. De la utilizarea operațiilor aritmetice simple contabilitatea a trecut treptat la utilizarea calculelor diferențiale și integrale, teoriei numerelor care constituie capitole distincte ale matematicii superioare (statistica matematică, teoria probabilității, programarea matematică etc). Teoria contabilității utilizează pe larg modelul matriceal al interdependenței conturilor.

în cazul utilizării mașinilor electronice de calcul pentru prelucrarea informației economice contabilitatea se bazează pe elaborarea algoritmilor și programarea automată. În acest caz contabilul trebuie să știe *bazele informaticii și biroticii,* utilizând pe larg principiile metodologice ale contabilității care se păstrează și la utilizarea computerelor.

Activitatea contabilă se efectuează într-o unitate economică care aparține unei ramuri concrete a economiei naționale. De aceea la formarea specialistului în domeniul contabilității nu trebuie subestimată importanța cunoașterii bazelor *tehnologiei* și *merceologiei*. Acest lucru se manifestă la efectuarea lucrărilor de contabilizare a consumurilor și de calculare a costurilor unor tipuri de produse distincte, de contabilizare a mărfurilor etc.

Legătura contabilității cu *disciplinele profesionale generale* are o importanță deosebită, întrucât acestea studiază esența obiectelor contabilizate.

Teoria economică generală care cuprinde economia politică, macroeconomia, microeconomia este determinantă în cunoașterea proceselor economice, patrimoniului și surselor de formare a acestuia. Teoria economică examinează esența următoarelor categorii economice de bază: mijloacele de muncă, obiectele de muncă, munca, costul, profitul, rentabilitatea etc. Aceasta studiază sistemul economic

în ansamblu, cele mai importante legi ale dezvoltării acestuia la baza cărora stau relaţiile de proprietate. Componenta proprietăţii constituie obiectul studierii contabilităţii, însă deja din punctul de vedere al sistematizării şi generalizării datelor unei întreprinderi concrete.

Esenţa categoriilor economice este completată de statistica social-economică, finanţe, monedă şi credit şi alte ştiinţe.

împrumutând de la *statistica social-economică* procedeele metodologice ale fenomenelor sociale de masă, în primul rând, cu ajutorul indicatorilor cantitativi, contabilitatea efectuează gruparea indicatorilor care răspund cerinţelor gestiunii. Totodată organele statistice utilizează pe larg datele din contabilitate şi rapoartele financiare pentru determinarea îndeplinirii unor indicatori distincţi pe ramuri şi pe ansamblul economiei naţionale a ţării.

O importanţă deosebită are legătura contabilităţii cu *disciplinele de drept*. Agenţii economici şi statul activează într-un anumit mediu de drept, care fixează şi reglementează, în fond, relaţiile reciproce patrimoniale ale subiecţilor în procesul încheierii şi executării contractelor. Raporturile reciproce dintre subiecţi şi stat sunt determinate de un spectru larg de acte legislative şi reglementare referitoare la diverse domenii de drept - fiscal, financiar, vamal etc.

Cunoaşterea *bazelor jurisprudenţei* şi *normelor de drept* concrete constituie o condiţie indispensabilă a acţiunilor corecte ale fiecărui contabil, dă posibilitatea să se determine legitimitatea operaţiunilor economice efectuate la întreprindere.

Legătura contabilităţii cu astfel de discipline, cum sunt managementul, prognoza economică, marketingul se manifestă în faptul că contabilitatea este o funcţie a gestiunii. Numai utilizând informaţia generalizată de contabilitate, administraţia întreprinderii poate să ia decizii întemeiate privind gestiunea şi conducerea activităţii economice. Totodată există o legătură inversă care rezultă din sistemul de gestiune

şi serveşte drept bază pentru prelucrarea şi gruparea informaţiei contabile, iar apoi şi pentru pronosticarea indicatorilor de bază pe viitor (vezi fig. 1.3).

Informaţia pregătită în cadrul sistemului contabil constituie un temei pentru studierea altor discipline de specialitate: control şi audit, analiza activităţii economico-financiare, sisteme informaţionale în contabilitate.

Este de remarcat că datele obţinute în sistemul contabil se supun verificării periodice.

Revizia activităţii economico-financiare a întreprinderii este efectuată de organele de control (Centrul pentru Combaterea Crimelor Economice şi Corupţiei, Inspectoratul Fiscal, Curtea de Conturi).

Auditul constituie o verificare profesională independentă a veridicităţii datelor contabilităţii curente şi rapoartelor financiare la comanda întreprinderii cu scopul de a determina dacă se respectă sau nu legislaţia economică şi fiscală.

Analiza activităţii economico-financiare reprezintă o etapă intermediară a procesului de gestiune între culegerea informaţiei şi luarea deciziilor economice privind reglementarea operativă a producţiei şi planificarea activităţii economice a agenţilor economici.

Esenţa disciplinei *„Sisteme informaţionale în contabilitate "* constă în studierea sistemelor automatizate de prelucrare şi obţinere a informaţiei care accelerează şi simplifică procesul contabil.

întrebări pentru autocontrol

1. Care este rolul informaţiei economice în luarea deciziilor de către conducerea agenţilor economici?
2. Ce reprezintă sistemul contabil?
3. Explicaţi ce intră şi ce iese din sistemul contabil?
4. Definiţi contabilitatea.
5. Arătaţi cercul de utilizatori ai informaţiei financiare. Care sunt deosebirile dintre utilizatorii externi şi interni?

6. Care este legătura reciprocă dintre informația financiară și activitatea economică a întreprinderii?
7. Când a apărut contabilitatea?
8. Caracterizați contabilitatea la stadiul timpuriu al dezvoltării sociale.
9. în ce constă dependența statornicirii contabilității de nivelul dezvoltării producției?
10. Cine sunt fondatorii contabilității și în ce perioadă au activat?
11. Arătați perioada apariției profesiei de contabil și cine a fost primul contabil?
12. în baza căror condiții și în ce perioadă începe ridicarea contabilității la nivelul de știință?
13. Care sunt funcțiile de bază ale contabilității actuale?
14. Care este esența funcției informaționale a contabilității?
15. în ce constă esența funcției de control a contabilității?
16. Explicați esența și importanța funcției analitice a contabilității.
17. Enumerați principiile de bază ale contabilității și dezvăluiți esența acestora.
18. Numiți cerințele față de pregătirea și prezentarea informației financiare.
19. Care este rolul și locul contabilității în sistemul disciplinelor studiate de studenții de la specialitatea „Contabilitate și audit"?
20. Arătați legătura contabilității cu disciplinele umanistice.
21. Explicați legătura contabilității cu disciplinele matematice generale și științele naturale.
22. Care este legătura dintre contabilitate și disciplinele profesionale generale?
23. Explicați legătura reciprocă dintre contabilitate și disciplinele de specialitate.

Capitolul 2.
Obiectul și metoda contabilității

Obiectivele capitolului:

1. Clarificarea sferei de aplicare a contabilității și tipurilor activității de întreprinzător.
2. Determinarea obiectului contabilității; caracteristica patrimoniului întreprinderii ca obiect al studierii contabilității; examinarea veniturilor, cheltuielilor și rezultatelor financiare în calitate de obiecte ale contabilității.
3. Studierea esenței și importanței operațiunilor economice reflectate în contabilitate.
4. Determinarea metodei contabilității; caracteristica elementelor acesteia.

2.1. Sfera de aplicare a contabilității

Determinarea obiectului contabilității trebuie începută de la clarificarea sferei de aplicare a acesteia.

Contabilitatea reflectă patrimoniul și sursele de formare a acestuia care aparțin unei întreprinderi concrete. Consumul personal nu se reflectă în contabilitate și nu constituie obiectul acesteia.

O importanță deosebită are principiul autonomiei întreprinderii care constă în faptul că în contabilitate și în rapoartele financiare își găsesc reflectare nu mijloacele proprietarilor, ci ale întreprinderii. Autonomia întreprinderii înseamnă și faptul că aceasta dispune de mijloacele sale, are dreptul să încheie contracte cu alți agenți economici, să efectueze cu aceștia decontări, să beneficieze de credite bancare etc. Totodată întreprinderea este obligată să se achite cu bugetul, angajații, creditorii, precum și cu alte datorii.

în Republica Moldova activează diferite categorii de agenţi economici care sunt obligaţi să utilizeze contabilitatea:

- persoane j uridice şi fizice care desfăşoară activitate de întreprinzător;
- organizaţii bugetare;
- organizaţii nonprofit.

Obiectivul de bază al **activităţii de întreprinzător** este fabricarea produselor, prestarea serviciilor sau desfăşurarea activităţii comerciale, asigurarea unei surse permanente de venituri pentru acoperirea cheltuielilor sale şi tendinţa de a obţine o rentabilitate conform rezultatelor activităţii. Aceasta necesită contabilizarea şi controlul permanent al patrimoniului, tuturor veniturilor şi cheltuielilor întreprinderii.

întreprinderile bugetare (ministerele, spitalele, instituţiile de învăţământ) se deosebesc prin faptul că mijloacele sunt alocate din bugetul de stat şi trebuie să fie utilizate după destinaţie.

Contabilitatea în aceste organizaţii are particularităţile sale, întrucât este orientată nu numai spre reflectarea mijloacelor alocate, ci şi spre asigurarea controlului asupra reflectării devizelor (bugetelor) organizaţiei.

În categoria **organizaţiilor nonprofit** se includ asociaţiile, fondurile care se creează pentru realizarea unor probleme sociale. Scopul contabilităţii acestor agenţi economici îl constituie reflectarea cheltuielilor şi veniturilor care, de regulă, trebuie să fie egale.

în prezenta carte principiile contabilităţii sunt expuse în baza activităţii de întreprinzător care este caracteristică pentru economia de piaţă.

în conformitate cu Legea **cu privire la antreprenoriat şi întreprinderi** agenţii economici care desfăşoară activitate de întreprinzător pot avea următoarele forme juridice de organizare:

- societăţi pe acţiuni;
- societăţi cu răspundere limitată;
- întreprinderi individuale;
- întreprinderi colective;
- întreprinderi de stat;
- asociaţii.

Societăţile pe acţiuni şi **societăţile cu răspundere limitată** au multe asemănări:

1) pentru desfăşurarea activităţii de întreprinzător, persoanele fizice sau juridice îşi asociază patrimoniul său în baza contractului de constituire şi statutului;

2) capitalul statutar al societăţii este împărţit integral în cote de participaţie (părţi sociale) care aparţin participanţilor la aceasta. Deosebirea constă numai în documentul care certifică dreptul participantului la cota de participaţie: în societatea pe acţiuni - acţiunea; în societatea cu răspundere limitată - certificatul de participaţie;

3) conform statutului, societăţile specificate sunt persoane juridice şi poartă răspundere pentru datorii cu întregul patrimoniu, iar participanţii la acestea - numai în limitele valorii acţiunilor şi cotelor de participaţie care le aparţin.

întreprinderea individuală aparţine cetăţeanului cu drepturi de proprietate privată sau membrilor familiei cu drepturi de proprietate comună. Patrimoniul unei atare întreprinderi se formează în baza bunurilor cetăţeanului (familiei), de aceea aceasta nu are capital statutar.

întreprinderea individuală intră în raporturi de drept ca persoană fizică, iar patrimoniul acesteia este inseparabil de bunurile personale ale întreprinzătorului.

întreprinzătorul, fiind posesorul întreprinderii individuale, poartă răspundere totală în ce priveşte datoriile cu toate bunurile sale.

întreprinderile colective sunt create de membrii colectivelor de

muncă în scopul desfăşurării activităţii comune de întreprinzător sub o firmă generală (comună) în baza statutului. Toţi salariaţii întreprinderii colective posedă bunuri cu drepturi de proprietate în diviziune.

întreprinderile colective sunt persoane juridice şi poartă răspundere în ce priveşte datoriile cu întregul patrimoniu, iar participanţii la acestea - numai în limitele cotei de participaţie (părţii sociale) în patrimoniul întreprinderii.

întreprinderile de stat sunt fondate şi dotate cu bunuri nemijlocit de Guvernul Republicii Moldova sau de organele administrării de stat autorizate. Acestea sunt persoane juridice şi răspund pentru datorii cu bunurile sale.

Capitalul statutar al unor atare întreprinderi constă din valoarea bunurilor dotate de stat. Organele administrării de stat nu poartă răspundere pentru datoriile întreprinderilor de stat, iar întreprinderile nu răspund pentru datoriile organelor administrării de stat.

Asociaţiile reprezintă o întreprindere care aparţine persoanelor juridice sau fizice care au asociat bunurile sale pentru desfăşurarea activităţii comune de întreprinzător sub o firmă comună în baza contractului de constituire încheiat între acestea.

Asociaţiile nu sunt persoane juridice, în raporturile de drept acestea reprezintă persoane fizice şi de aceea nu au capital statutar.

Toţi participanţii întreprinderii poartă răspundere solidară integrală pentru datorii cu bunurile sale. Asociaţia, însă, nu poartă răspundere pentru datoriile nelegate de activitatea acesteia.

Astfel, în cazul oricăror forme juridice de organizare, baza întreprinderii o constituie patrimoniul şi datoriile legate de desfăşurarea activităţii.

2.2. Obiectul contabilităţii

Obiectul contabilităţii a fost determinat pe măsura dezvoltării ştiinţei despre contabilitate în ansamblu. O dată cu editarea în anul 1795 în Franţa a lucrării lui Edmond de Granjeu „La teme des livres rendue facile" acesta a fost stabilit definitiv - **patrimoniul întreprinderii.**

Sub aspect general, prin patrimoniul întreprinderii se înţelege totalitatea bunurilor care aparţin persoanei juridice sau fizice şi sunt procurate în procesul apariţiei drepturilor şi datoriilor.

Prin urmare, formarea patrimoniului este condiţionată de două elemente independente:

- subiectul patrimoniului - adică de persoana juridică sau fizică, căreia îi aparţine patrimoniul sau de proprietar care are drepturile şi datoriile corespunzătoare;
- mij loacele economice - bunurile materiale şi nemateriale şi mijloacele băneşti care formează patrimoniul ca obiect al raporturilor dintre drepturi şi datorii.

Există câteva concepţii care determină patrimoniul ca obiect al contabilităţii: juridică, economică şijuridico-economică.

În **concepţia juridică** patrimoniul reprezintă toate drepturile şi angajamentele cu conţinut economic care aparţin subiectului juridic.

Concepţia economică constă în faptul că obiectul contabilităţii este determinat ca mişcare a capitalului examinat din punctul de vedere al utilizării acestuia (pe termen lung sau scurt) şi modului de procurare a acestuia (propriu şi atras).

În conformitate cu concepţia **juridico-economică** obiectul contabilităţii se determină prin integrarea primelor două concepţii. Conţinutul obiectului contabilităţii nu poate fi evidenţiat fără luarea în considerare a interdependenţei dintre relaţiile economice şi juridice ale subiectului. Această legătură reciprocă permite a determina patrimoniul ca un complex de mijloace economice care au valoare

(realitatea economică a patrimoniului), iar drepturile şi obligaţiile - ca relaţii apărute la procurarea acestora. Definirea economică a mijloacelor reiese din două condiţii:

a) acestea sunt utile, adică sunt create pentru satisfacerea unor necesităţi ale agentului economic;
b) au valoare, adică pot fi evaluate în expresie bănească, ceea ce permite contabilizarea acestora.

Mijloacele prin care se exprimă patrimoniul are un conţinut concret, pot fi determinate nu numai din punct de vedere economic, ci şi fizic. Acestea sunt mijloacele materiale (clădirile, maşinile, utilajele, materialele, mărfurile etc); mijloacele nemateriale (licenţele, brevetele, drepturile); mijloacele băneşti etc. însă pentru analiza financiară este mai raţional a subdiviza mijloacele pe termene de folosinţă-în mijloace pe termen lung şi scurt (curente).

în ce priveşte drepturile şi obligaţiile, acestea urmează a fi înţelese în felul următor. **Drepturile** apar în cazul când întreprinderea procură o parte din mijloace din sursele proprii. Prin urmare, mijloacele respective le aparţin din punct de vedere juridic şi aceste bunuri se numesc proprii sau capital propriu. **Obligaţiile** apar în cazul când întreprinderea procură o parte din bunuri din sursele care aparţin altor persoane juridice sau fizice. Ca rezultat, atare mijloace nu aparţin întreprinderii sub aspect juridic şi trebuie să fie restituite contra mij loace sau alte echivalente. De aceea astfel de surse de mijloace se numesc împrumutate (atrase).

în principiu şi capitalul propriu aparţine investitorilor (acţionarilor, fondatorilor) sub formă de părţi sociale (cote de participaţie), însă atât timp cât întreprinderea există el urmează a fi restituit, în caz contrar, întreprinderea şi-ar fi încetat existenţa sa.

însă în cazul lichidării întreprinderii şi intentării acţiunii injustiţie privind bunurile procurate, aceasta trebuie, în primul rând, să se achite

cu creditorii şi numai după aceasta mijloacele rămase vor reveni proprietarilor.

Cunoscând deja definiţia obiectului contabilităţii care tratează patrimoniul ca totalitatea mijloacelor economice, drepturilor şi obligaţiilor, datoriilor putem construi următoarea ecuaţie contabilă:

Mijloace economice = Drepturi + Obligaţii.

întrucât drepturile rezultă din procurarea mijloacelor din sursele proprii, iar obligaţiile - când acestea sunt procurate pe seama mijloacelor atrase, ecuaţia generală a patrimoniului poate fi exprimată în felul următor:

Patrimoniul întreprinderii = Patrimoniul propriu (drepturi) + + Patrimoniul atras (obligaţii).

Particularităţile patrimoniului ca obiect al contabilităţii în comparaţie cu alte discipline constau în faptul că contabilitatea îl studiază cu ajutorul egalităţii prezentate. Totodată, la aceasta contribuie evaluarea în expresie bănească a tuturor mijloacelor economice ale întreprinderii,

însă contabilitatea nu se limitează numai la stabilirea stării patrimoniului, ci analizează condiţiile creării acestuia.

Pornind de la ecuaţia generală a patrimoniului, poate fi determinat patrimoniul propriu:

Patrimoniu propriu (drepturi) = Patrimoniul întreprinderii - - Patrimoniu atras (obligaţii).

Similar se calculează şi patrimoniul atras:

Patrimoniu atras (obligaţii) = Mijloace economice- - Patrimoniu propriu (drepturi).

Analizând componentele ecuaţiilor prezentate, poate fi determinată starea patrimoniului întreprinderii şi structura acestuia. Independenţa financiară a întreprinderii este asigurată în cazul când **drepturile sunt mai mari decât obligaţiile** şi, prin urmare, **patrimoniul propriu** este **mai mare decât cel atras.** Numai în aceste condiţii întreprinderea poate să-şi achite datoriile.

însă contabilitatea nu se limitează doar la studierea stării generale a patrimoniului. Orice agent economic este concomitent și consumator de mijloace.

Utilizarea mijloacelor economice (cheltuieli) duce la apariția veniturilor și rezultatelor financiare determinate. De aceea contabilitatea studiază și procesele interne ale activității economice a întreprinderii care conduc la modificări în componența patrimoniului acesteia. Astfel de modificări, după cum s-a menționat, se produc sub influența operațiunilor economice care reprezintă de asemenea obiecte ale contabilității.

Studierea contabilității veniturilor și cheltuielilor întreprinderii poate fi exprimată cu ajutorul egalității următoare:

Venituri = Cheltuielii Rezultat financiar

Rezultatul financiar este profitul (+) sau pierderile (-) . întreprinderea obține profit în cazul în care veniturile depășesc cheltuielile, iar atunci când cheltuielile depășesc veniturile, aceasta suportă pierderi.

Vom introduce următoarele abrevieri:

patrimoniul întreprinderii - PÎ;
patrimoniu propriu - PP;
patrimoniu atras - PA;
profit-Pr;
pierderi - P.

în acest caz egalitatea generală a patrimoniului va avea următorul aspect:

PÎ = PP + PA.

Peste o anumită perioadă de timp (un) sub influența rezultatelor activității întreprinderii (în cazul când nu au fost depuse aporturi la capitalul statutar) această situație se va schimba:

în cazul obținerii profitului:

PÎ = PP + PA + Pr.

în cazul formării pierderilor:

PÎ==PP + PA-P.

Astfel, **obiectul contabilității îl constituie patrimoniul întreprinderii sub formă de sistem de indicatori care reflectă situația acestuia, precum și veniturile, cheltuielile și rezultatele activității întreprinderii.** Toate aceste elemente reprezintă obiectele importante ale contabilității.

2.3. Mijloacele întreprinderii și clasificarea acestora

în vederea desfășurării activității economice orice întreprindere are nevoie de mijloace concrete. Acestea nu sunt identice după natura sa economică și din acest punct de vedere se subdivizează în mijloace fixe și circulante.

Mijloacele fixe se caracterizează prin faptul că îndeplinesc rolul principal în activitatea economică a întreprinderii. Acestea cuprind terenurile, clădirile, construcțiile speciale, mașinile și utilajele, mijloacele de transport, inventarul etc. întrucât acestea participă de nenumărate ori la procesele economice, valoarea lor se repartizează sub formă de uzură pe perioade de utilizare. **Mijloacele circulante** efectuează în procesul utilizării o singură rotație, adică se aplică o singură dată. Acestea sunt materiile prime și materialele, producția în curs de execuție, produsele finite, mijloacele bănești.

Din punctul de vedere al contabilității mijloacele economice sunt obiectele care formează patrimoniul întreprinderii. Mai întâi acestea se grupează după perioada de funcționare cu termen:

peste 1 an (pe termen lung);
sub 1 an (curente, pe termen scurt).

O astfel de delimitare are o importanță principială pentru calculul

şi analiza indicatorilor despre situaţia financiară a întreprinderii şi structura patrimoniului care îi aparţine.

Mijloacele pe termen lung se subdivizează în mijloace materiale, nemateriale şi financiare. Unele mijloace îmbracă o formă fizică, de aceea se numesc **materiale.** Acestea sunt terenurile, resursele naturale, mijloacele de muncă (clădirile, construcţiile speciale, maşinile şi utilajele, inventarul). Alte mijloace nu îmbracă o formă fizică, de aici provine denumirea de **mijloace nemateriale** (drepturi, licenţe, brevete, mărci comerciale, programe informatice etc).

Mijloacele pe termen lung cuprind de asemenea titlurile de valoare (acţiunile, obligaţiunile, certificatele), depozitele şi alte mijloace cu caracter financiar denumite **investiţii financiare.**

Mijloacele cu un termen de circulaţie mai mic de un an (curente) cuprind, în primul rând, **stocurile de mărfuri şi materiale** necesare pentru desfăşurarea activităţii de producţie şi comerciale sau prestarea serviciilor. Acestea cuprind:

- materiile prime şi materialele care se utilizează pentru fabricarea produselor sau deservirea procesului activităţii de bază a întreprinderii (întreţinerea mijloacelor fixe, reparaţia acestora, încălzire, funcţionarea mecanismelor de transport, în scopuri administrative şi de altă natură);
- obiectele de mică valoare şi scurtă durată. Acestea sunt obiectele care fac parte din mijloacele de muncă cu un termen de exploatare mai mic de un an şi valoarea unei unităţi până la 1000 lei (de exemplu, diverse instrumente, îmbrăcăminte şi încălţăminte specială, inventar);
- producţia în curs de execuţie (este caracteristică numai pentru întreprinderile de producţie) care în momentul dat nu este altceva decât materiale prelucrate parţial, piese, semifabricate;

- produsele finite care reprezintă rezultatul final al procesului de producţie şi articole care corespund după parametrii săi standardelor. Acestea se păstrează la depozite şi sunt destinate vânzării cumpărătorilor;
- mărfurile aflate la depozite, baze, magazine. Acestea sunt procurate de la alte întreprinderi (producători, intermediari) şi destinate vânzării.

în componenţa mijloacelor pe termen scurt se includ de asemenea **creanţele** care deşi nu constituie un mijloc adevărat, totuşi se asimilează acestora. Creanţele reprezintă datoriile altor persoane juridice şi fizice faţă de întreprinderea dată. Acestea apar, de regulă, la facturile comerciale neachitate de cumpărători, avansurile acordate, din cauza plăţilor în plus ale mijloacelor băneşti în buget, organelor de asigurări, salariaţilor etc. Din punct de vedere juridic creanţele reprezintă dreptul întreprinderii de a primi mijloace băneşti aferente diverselor obligaţii ale persoanelor juridice şi fizice.

Un alt tip de mijloace curente sunt **investiţiile pe termen scurt.** Acestea cuprind titlurile de valoare procurate pentru a obţine venituri, precum şi depozitele cu un termen mai mic de un an.

în categoria mijloacelor cu termen scurt se includ de asemenea şi **mijloacele băneşti** care se grupează pe locuri de plasare a acestora: în casieria întreprinderii, pe conturile la bănci, pe conturi speciale.

însă, după cum s-a menţionat, întreprinderile procură mijloace din oricare surse de finanţare, din care principalele sunt sursele **proprii,** adică capitalul statutar şi profitul acumulat. **Capitalul statutar** reprezintă aporturile proprietarilor depuse în întreprinderea respectivă. în societatea pe acţiuni acestea reprezintă valoarea acţiunilor emise de societatea în cauză şi vândute investitorilor. în societatea cu răspundere limitată capitalul statutar se formează pe seama cotelor de participaţe ale fondatorilor prevăzute de statutul întreprinderii. **Profitul** poate servi

drept sursă de finanţare numai după deducerea din acesta a impozitului pe venit şi plata dividendelor către investitori. Acesta poate fi de asemenea defalcat pentru crearea rezervelor cu destinaţie specială: majorarea capitalului, extinderea producţiei sau acoperirea pierderilor.

În cazurile în care întreprinderea nu dispune de surse proprii de finanţare suficiente, aceasta le atrage de la alte persoane juridice şi fizice. Astfel de surse se numesc **împrumutate** sau **atrase.** întrucât în acest caz întreprinderea primeşte anumite mijloace băneşti, apar **obligaţii (datorii)** faţă de creditori. Acestea cuprind, în primul rând, creditele bancare care se acordă întreprinderii pe o perioadă determinată cu dobânzi. Un tip analog de datorii sunt împrumuturile - obligaţiunile şi alte titluri de valoare emise de întreprindere pentru vânzare cu achitarea peste o perioadă de timp determinată a valorii nominale a acestora şi plata dobânzilor. Datoriile specificate pot fi pe termen lung şi scurt.

Un loc important în cadrul datoriilor îl ocupă datoriile aferente facturilor comerciale, adică datoriile faţă de furnizori pentru materialele, serviciile, mărfurile primite. Acestea au loc atunci când întreprinderea a primit valori materiale şi servicii, dar nu s-a achitat încă cu furnizorii. Cu alte cuvinte, în cazul de faţă momentul primirii mărfurilor şi serviciilor nu coincide cu momentul achitării acestora. întreprinderea cumpărătoare poate să elibereze furnizorului o cambie care garantează că achitarea va fi efectuată peste o perioadă determinată. însă în acest caz aceasta plăteşte furnizorului dobânzi.

în special, astfel de datorii sunt pe termen scurt, întrucât furnizorul este cointeresat să obţină cât mai repede mijloace băneşti pentru desfăşurarea activităţii sale. Datoriile pe termen scurt cuprind de asemenea avansurile primite, datoriile aferente salariilor calculate, faţă de buget privind impozitele, faţă de organizaţiile de asigurări etc. Astfel de datorii apar ca urmare a incoincidenţei datei calculării datoriilor cu

achitarea acestora. De regulă, calculele se efectuează înainte de plata mij bacelor băneşti.

Din schema de grupare a mijloacelor întreprinderii (fig. 2.1) se observă că, pe de o parte, acestea se grupează pe tipuri: pe termen lung şi scurt, iar, pe de altă parte - pe surse din care se procură mijloacele. Totalurile pentru ambele criterii trebuie să fie egale, întrucât este vorba de aceleaşi mijloace care formează patrimoniul întreprinderii.

2.4. Noţiuni despre cheltuielile şi veniturile întreprinderii

După cum s-a menţionat, obiectul contabilităţii îl constituie patrimoniul întreprinderii. însă patrimoniul sub formă de mijloace economice separate se reflectă periodic, la o dată determinată. în intervalul dintre aceste date orice întreprindere în funcţiune obţine rezultat financiar (profit sau pierdere) care de asemenea necesită reflectarea în cor tabilitate.

Rezultatul financiar reprezintă un indicator final care se calculează în baza altor indicatori importanţi - cheltuieli şi venituri, contabilizate într-o perioadă determinată (trimestru, an). Prin urmare, cheltuielile şi veniturile de asemenea constituie obiectele contabilităţii şi necesită o examinare separată.

Prin **cheltuieli** se înţelege totalitatea mijloacelor utilizate de întreprindere în cursul unei perioade determinate, evaluate în expresie bănească şi acoperite pe seama veniturilor obţinute.

Veniturile reprezintă afluxul de avantaje economice în cursul perioadei de gestiune care duce la creşterea capitalului propriu al întreprinderii, în afară de majorările pe seama cotelor de participaţie în capitalul statutar.

Cheltuielile rezultă din utilizarea mijloacelor pentru fabricarea produselor, prestarea serviciilor, procurarea mărfurilor care ulterior sunt vândute de întreprindere în perioada de gestiune respectivă. Astfel de cheltuieli formează costul vânzărilor.

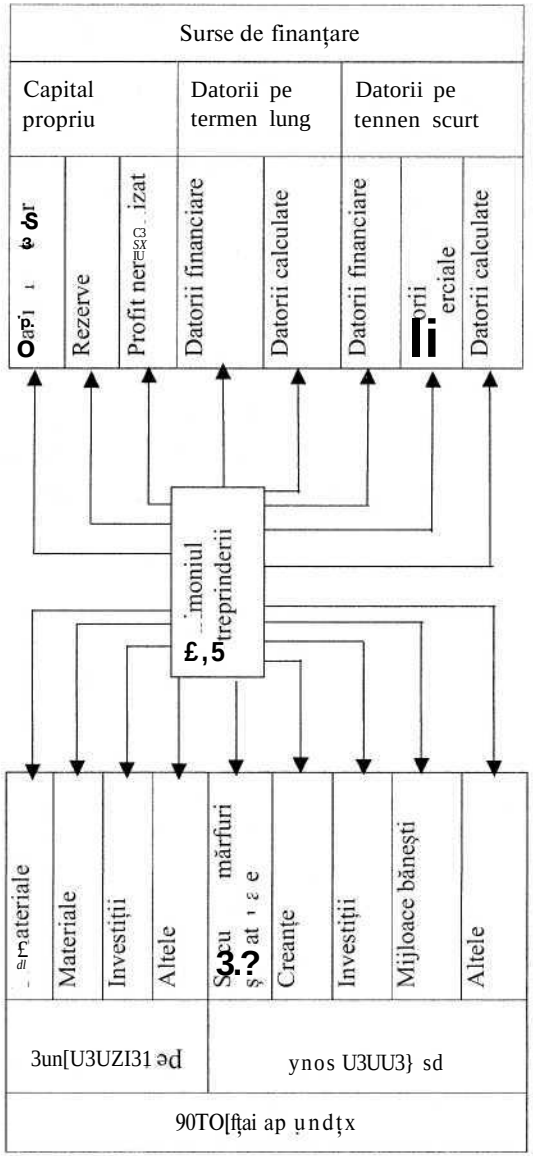


Fig. 2.1.

Totodată, vânzarea produselor, serviciilor şi mărfurilor duce la obţinerea de către întreprindere a **venitului din vânzări.** Prin scăderea din venitul din vânzări a costului vânzărilor se determină rezultatul financiar intermediar- **profitul brut,** care caracterizează rezultatul procesului de fabricare a produselor sau de prestare a serviciilor întreprinderii de producţie.

La întreprinderea de comerţ profitul brut reprezintă rezultatul din vânzarea mărfurilor cumpărate anterior.

Vânzarea produselor, mărfurilor şi serviciilor este legată de asemenea de cheltuieli suplimentare, cum sunt, de exemplu, cheltuielile de ambalare a mărfurilor, de transportare a acestora, de reclamă şi marketing. Astfel de cheltuieli se numesc **comerciale.**

însă activitatea de producţie, comercială sau de altă natură nu poate fi desfăşurată fără gestionare, de aceea există încă cheltuieli **generale şi administrative** care includ cheltuielile cu salariile aparatului de conducere a întreprinderii, uzura mijloacelor fixe cu destinaţie economică generală, cheltuielile privind întreţinerea şi reparaţia lor, cheltuielile pentru încălzirea şi iluminarea clădirilor cu destinaţie general gospodărească, cheltuielile de deplasare cu caracter administrativ, cheltuielile poştale şi de telecomunicaţii.

Costul vânzărilor, cheltuielile comerciale şi administrative formează cheltuielile legate de activitatea de bază (operaţională), de aceea acestea se numesc **operaţionale.** Respectiv şi veniturile din vânzări şi alte venituri legate de activitatea de bază de asemenea se numesc operaţionale. Prin scăderea cheltuielilor operaţionale din veniturile menţionate se obţine rezultatul (profitul sau pierderea) din activitatea operaţională.

La întreprindere apar cheltuieli şi venituri şi din alte tipuri de activităţi: de investiţii şi financiară.

Cheltuielile și veniturile din **activitatea de investiții** sunt legate de:

- ieșirea (vânzarea) activelor nemateriale, mijloacelor fixe, titlurilor de valoare pe termen lung etc,
- plata sau primirea dividendelor etc.

Prin scăderea cheltuielilor respective din veniturile menționate se obține rezultatul din activitatea de investiții.

Cheltuielile și veniturile din **activitatea financiară** cuprind plățile sau primirea dobânzile primite aferente creditelor și împrumuturilor pe termen lung, plata pentru mijloacele fixe arendate privind arenda financiară, diferențele de curs aferente valutei străine etc.

Prin compararea veniturilor și cheltuielilor specificate se determină rezultatul din activitatea financiară.

în afară de aceasta, la întreprindere pot apărea evenimente neordinare, așa-numitele **evenimente excepționale** care de asemenea sunt însoțite de cheltuieli și venituri. Acestea cuprind calamitățile naturale, modificările bruște în legislație etc. Rezultatul din astfel de evenimente se reflectă separat de rezultatul activității ordinare.

Prin însumarea rezultatelor din activitățile operațională, de investiții și financiară, precum și din evenimentele excepționale se determină **rezultatul (profitul sau pierderea)** până la **impozitare.** Acest indicator se folosește pentru calcularea impozitului pe venit (pornind de la cota stabilită de legea bugetului pe fiecare an) în cazul când întreprinderea obține profit. Suma obținută reprezintă cheltuielile **privind impozitul pe venit.**

Scăzând din profitul până la impozitare cheltuielile privind impozitul pe venit, se obține **profitul net.**

în cazul admiterii de către întreprindere a pierderilor se calculează economiile privind **impozitul pe venit** și respectiv **pierderile nete.**

La determinarea mărimii cheltuielilor și veniturilor trebuie de avut

în vedere că acestea se constată după metoda specializării exercițiilor care constă în următoarele.

Cheltuielile se reflectă în contabilitate în perioada de gestiune în care au fost efectuate, indiferent de momentul plății efective a mij bacelor bănești.

Veniturile se determină în modul următor:

- din vânzări - la valoarea de piață justă (venală) a produselor, mărfurilor și serviciilor transmise cumpărătorului;
- privind dobânzile, plata de arendă, dividendele - la valoarea calculată.

Trebuie să se respecte și **principiul corespunderii** care prevede reflectarea concomitentă a cheltuielilor și veniturilor aferente aceloraşi operațiuni economice.

2.5. Operațiuni economice

Activitatea economică generează mișcarea permanentă a mijloacelor care participă la diverse procese economice[1]. O atare mișcare se produce prin intermediul operațiunilor care se reflectă în contabilitate și de aceea acestea reprezintă obiecte.

Exemple de operațiuni economice:

- primirea numerarului din bancă în casieria întreprinderii;
- eliberarea salariilor din casierie angaj aților;
- lansarea produselor finite din producție;
- vânzarea mărfurilor către cumpărători.

însă contabilitatea nu numai măsoară, ci și fixează datele privind operațiunile economice. Ea examinează în acestea două fenomene

[1] Este de remarcat că în contabilitate se reflectă numai evenimentele survenite recent. De exemplu, contractul de livrare a mărfurilor încheiat nu se reflectă în contabilitate, întrucât aceasta nu este o operațiune economică, ci un act juridic. Numai în cazul când mărfurile vor fi livrate, valoarea acestora va fi înregistrată de contabilitate.

intercalate. Astfel, operaţiunile sus-menţionate conţin următoarele evenimente - perechi:

- la primirea numerarului - majorarea mij loacelor băneşti în casierie şi micşorarea pe contul de decontare;
- la eliberarea salariilor către angajaţi - micşorarea banilor în casierie şi micşorarea datoriilor faţă de angajaţi;
- la elaborarea produselor finite - micşorarea consumurilor şi majorarea stocurilor;
- la vânzarea mărfurilor - micşorarea soldurilor acestora la depozit şi majorarea cheltuielilor întreprinderii.

Operaţiunile economice cuprind o perioadă de timp determinată şi se reflectă în contabilitate în intervalul dintre datele când se fixează starea mijloacelor economice şi a surselor acestora. Astfel, acestea influenţează asupra situaţiei mijloacelor şi surselor acestora, însă o astfel de influenţă este diferită.

în primul rând, operaţiunile economice pot conduce la modificări în componenţa mijloacelor şi surselor acestora, fără a exercita influenţă asupra mărimii lor generale. Acestea sunt, în special, operaţiuni cu caracter intern care se reflectă în sistemul informaţional al unei întreprinderi. Astfel de operaţiuni cuprind, de exemplu, consumul de materiale în producţie, calcularea uzurii mijloacelor fixe, formarea rezervelor (provizioanelor) pe seama profitului etc.

în al doilea rând, majoritatea operaţiunilor economice sunt legate cu câţiva subiecţi şi, de regulă, conduc la modificarea concomitentă şi a mijloacelor, şi a surselor acestora. Aceste operaţiuni cuprind intrarea materialelor la depozit de la furnizori, achitarea datoriilor faţă de furnizori de pe conturile de decontare, primirea creditelor bancare etc.

Multe operaţiuni economice sunt legate de un oarecare proces, însă procesele care au loc la întreprinderile de producţie şi de comerţ

sunt diferite, ceea ce într-o oarecare măsură influenţează asupra componenţei obiectelor reflectate în contabilitate.

La întreprinderea de producţie obiectul contabilităţii îl constituie mişcarea mijloacelor cauzată de operaţiunile economice care participă la procesul de aprovizionare, producţie şi vânzare. în acest caz se formează informaţia privind achiziţionarea valorilor materiale, consumul de producţie sub formă de consumuri de producţie, costul produselor finite şi a vânzării acestora.

La întreprinderile de comerţ obiectul principal al contabilităţii îl constituie costul mărfurilor procurate, costul mărfurilor vândute şi cheltuielile aferente vânzării acestora.

2.6. Metoda contabilităţii şi elementele acesteia

Prin **metodă a contabilităţii** se înţelege totalitatea procedeelor, cu ajutorul cărora se studiază obiectul contabilităţii şi subiectele acestuia. Metoda contabilităţii dezvăluie esenţa obiectului, îl caracterizează multilateral, permite a evidenţia toate modificările intervenite în componenţa patrimoniului întreprinderii, a stabili structura surselor proprii şi atrase, mijloacelor economice procurate şi utilizate, dă posibilitate a determina veniturile, cheltuielile şi rezultatele financiare ale agentului economic şi alţi indicatori ai activităţii acestuia.

Astfel, realizarea sarcinilor care rezultă din esenţa obiectului contabilităţii se asigură cu ajutorul metodei contabilităţii, iar, mai exact, în baza elementelor acesteia care sunt proprii disciplinei de faţă. Din acestea fac parte: bilanţul contabil, conturile şi dubla înregistrare, evaluarea, calculaţia, documentarea şi inventarierea. Esenţa acestora în toate ţările este similară, iar conţinutul este diferit şi depinde de legislaţia locală şi actele normative adoptate care reglementează problemele menţionate.

Odată cu trecerea Republicii Moldova la noul sistem contabil toate

elementele metodei contabilității au fost modificate și perfecționate. Aceasta se referă, în primul rând, la elementele de bază care formează metoda contabilității: bilanțul contabil, conturile și dubla înregistrare, evaluarea.

în conformitate cu **Legea contabilității,** fiecare întreprindere trebuie să asigure:

- ținerea contabilității în baza dublei înregistrări în conformitate cu *Planul de conturi contabile;*
- confirmarea documentară, argumentarea juridică, plenitudinea și continuitatea reflectării în contabilitate a tuturor operațiunilor economice efectuate în cursul perioadei de gestiune;
- reflectarea tuturor datelor în registrele contabilității analitice și sintetice;
- efectuarea inventarierii patrimoniului, creanțelor și obligațiilor pentru confirmarea veridicității datelor din contabilitate și rapoartele financiare.

Bilanțul contabil, constituind unul din elementele de bază ale metodei contabilității, dă posibilitate a reflecta la o dată determinată patrimoniul întreprinderii grupat pe tipuri, pe de o parte, și pe surse de formare a acestora, pe de altă parte. Acest lucru este asigurat prin faptul că diversele tipuri de bunuri și sursele acestora sunt evaluate în expresie bănească, obținându-se astfel de indicatori importanți ai situației financiare a întreprinderii, cum sunt profitabilitatea, solvabilitatea, viteza de rotație a mijloacelor circulante etc.

Ecuația bilanțiară (activ = pasiv) - principala particularitate a bilanțului contabil - dă posibilitate contabilului să verifice corectitudinea reflectării în contabilitatea curentă (în cursul perioadei de gestiune) a tuturor operațiunilor economice.

în fine, bilanțul contabil este forma principală a rapoartelor financiare prezentată utilizatorilor pentru analiza și luarea deciziilor

economice și manageriale.

Bilanțul contabil se întocmește periodic (pe fiecare trimestru și pe un an), iar în intervalul dintre datele întocmirii acestuia se efectuează o mulțime de operațiuni economice care într-un fel sau altul influențează asupra situației mijloacelor și surselor acestora prezentate în bilanțul inițial. Pentru contabilizarea modificărilor menționate se utilizează **conturile contabile** care de asemenea joacă rolul unor elemente de bază ale metodei contabilității. Conturile se deschid pentru contabilitatea atât a unor tipuri distincte de bunuri (mijloace economice) și surse de formare a acestora, cât și a veniturilor, cheltuielilor și rezultatelor financiare.

Conturile funcționează în baza altui element important al metodei contabilității - **dubla înregistrare** care presupune reflectarea dublă a fiecărei operațiuni economice la una și aceeași sumă: în debitul unui cont și în creditul altui cont, ceea ce permite a controla mișcarea mijloacelor și a surselor acestora, precum și situația acestora la o dată oarecare.

S-a remarcat deja că generalizarea și gruparea mijloacelor și surselor acestora, precum și obținerea unor astfel de indicatori, cum sunt veniturile, cheltuielile și rezultatele financiare sunt posibile cu ajutorul **evaluării** care constituie unul din elementele de bază ale metodei contabilității, deși se utilizează și de alte discipline (planificarea, pronosticarea, finanțele etc).

Metodele de evaluare utilizate în contabilitate sunt prevăzute de actele normative (Standardele Naționale de Contabilitate) și se aplică diferențiat, în funcție de tipul mijloacelor și situația concretă (la intrarea în întreprindere, în contabilitatea curentă, la ieșirea din întreprindere, la întocmirea bilanțului).

în unele cazuri la utilizarea metodelor de evaluare complicate, de exemplu, pentru stocurile de mărfuri și materiale se aplică calculația.

în scopul determinării costului se utilizează metode speciale de calculare, în funcție de particularitățile ramurale și tehnologiile producției. Calculația se întocmește în baza unor articole determinate și metodelor stabilite de repartizare a consumurilor între tipuri de produse.

Un alt element al metodei contabilității este **documentația.** Aceasta este importantă din considerentul că nici o operațiune economică nu poate fi reflectată în sistemul contabil, în cazul când ea nu este confirmată printr-un document perfectat în modul cuvenit. Aceasta înseamnă că documentele atribuie înregistrărilor contabile putere juridică, constituie o dovadă a efectuării operațiunilor economice și servesc drept temei pentru reflectarea acestora în conturile contabile.

Totodată documentele intensifică responsabilitatea persoanelor care le-au întocmit și le-au semnat, pentru veridicitatea informației.

Periodic este necesar a confirma exactitatea datelor contabile, utilizându-se în acest scop un element special al contabilității - **inventarierea.**

Aceasta se efectuează la o dată determinată și constă în determinarea existenței efective și stării mijloacelor și decontărilor. Datele constatate cu ocazia inventarierii se compară cu datele din contabilitate și astfel se evidențiază corespunderea sau discordanțele dintre acestea și se iau deciziile respective pentru reglementarea rezultatelor inventarierii.

Toate elementele metodei se utilizează consecutiv. Înregistrarea operațiunilor economice în contabilitate începe întotdeauna de la documentarea acestora. Se încheie veriga de aplicare a elementelor metodei contabilității prin întocmirea bilanțului contabil, întrucât acesta joacă rolul unui formular de bază al rapoartelor financiare. Prin urmare, metoda contabilității și elementele acesteia permit evaluarea cantitativă a obiectelor contabilității (documentația, inventarierea, evaluarea și calculația), precum și le caracterizează calitativ în baza utilizării conturilor și dublei înregistrări, generalizării bilanțiere și altor formulare ale rapoartelor financiare (fig. 2.2)

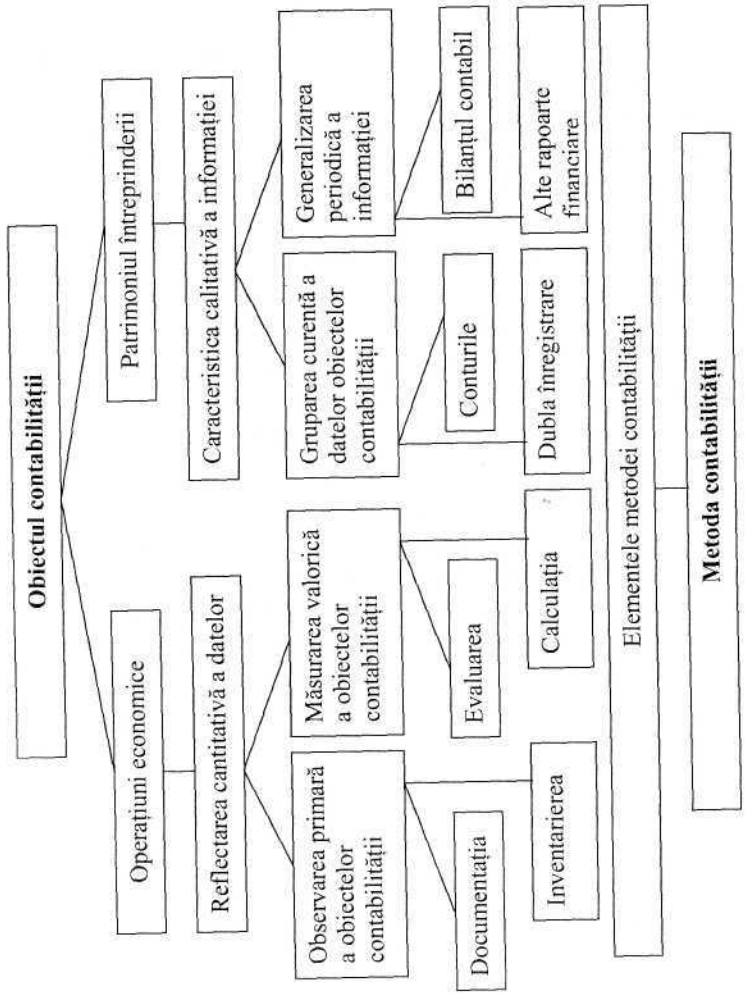


Fig. 2.2. **Interdependența dintre obiectul și metoda contabilității**

întrebări pentru autocontrol

1. Care este sfera de aplicare a contabilităţii?
2. Cum influenţează diversele forme de organizare a agenţilor economici asupra organizării contabilităţii?
3. Definiţi patrimoniul întreprinderii.
4. De ce obiectul contabilităţii îl reprezintă, în primul rând, patrimoniul întreprinderii?
5. Numiţi concepţiile de bază care determină patrimoniul întreprinderii ca obiect al contabilităţii.
6. Care este ecuaţia de bază a contabilităţii?
7. Ce variante de egalităţi legate de patrimoniu mai cunoaşteţi?
8. De ce operaţiunile economice joacă de asemenea rolul de subiecte ale obiectului contabilităţii?
9. Cu ajutorul cărei egalităţi contabilitatea studiază veniturile şi cheltuielile întreprinderii?
10. Ce cuprinde fiecare operaţiune economică?
11. Ce modificări se produc în componenţa mijloacelor în cazul efectuării operaţiunilor economice cu caracter intern?
12. Ce modificări se produc în componenţa mijloacelor în cazul efectuării operaţiunilor economice între câţiva agenţi economici?
13. Prin ce se deosebeşte contabilitatea la întreprinderile de producţie şi de comerţ?
14. Daţi definiţia metodei contabilităţii.
15. Numiţi elementele metodei contabilităţii şi arătaţi esenţa acestora.
16. în ce constă interdependenţa dintre obiectul şi metoda şi contabilităţii?

Capitolul 3.
Bilanţul contabil - elementul de bază al metodei contabilităţii

Obiectivele capitolului:

1. Dezvăluirea esenţei bilanţului contabil şi însemnătatea acestuia pentru reflectarea situaţiei financiare a întreprinderii.
2. însuşirea structurii bilanţului contabil, construirii capitolelor, subcapitolelor acestuia şi grupării posturilor de bilanţ.
3. Caracteristica fiecărui tip de active şi pasive pentru însuşirea esenţei acestora, modului de evaluare şi plasare în bilanţ.
4. Studierea modificărilor intervenite în activul şi pasivul bilanţului contabil sub influenţa operaţiunilor economice efectuate în perioada de gestiune.
5. Dezvăluirea funcţiilor analitice ale bilanţului contabil.

3.1. Esenţa bilanţului contabil şi importanţa acestuia

în scopul familiarizării utilizatorilor de informaţie cu situaţia financiară a întreprinderii se întocmeşte bilanţul contabil. Acesta conţine toate datele referitoare la patrimoniul întreprinderii şi sursele de formare a acestuia, de aceea constituie elementul de bază al metodei contabilităţii.

Bilanţul contabil reprezintă o grupare a mijloacelor întreprinderii pe tipuri şi surse de formare a acestora în expresie bănească la o dată determinată.

Să examinăm esenţa acestei definiţii:

1. Gruparea mijloacelor de tipuri şi surse de formare a

acestora. Noi am luat cunoștință deja de principiile și dualitatea reflectării patrimoniului întreprinderii: sub formă de mijloace economice și surse de finanțare, adică a surselor de procurare a mijloacelor de către întreprindere.

De ce acest lucru este necesar în bilanț? în primul rând, pentru ca utilizatorii de informații să-și imagineze de ce mijloace dispune întreprinderea, care sunt structura și starea acestora. Totodată, nu toate mijloacele au surse de procurare similare. Unele intră la întreprindere pe seama surselor proprii, altele - pe seama surselor împrumutate (atrase). Este important ca utilizatorii de informații să știe acest lucru pentru a aprecia posibilitățile finanțării întreprinderii, situația financiară stabilă sau instabilă a acesteia. Firește, o concluzie pozitivă poate fi făcută în cazul în care în componența surselor de finanțare prevalează cele proprii.

2. Expresia bănească. Toate mijloacele întreprinderii sunt prezentate în bilanțul contabil sub formă grupată și generalizată numai datorită etalonului valoric al acestora, deoarece chiar în cadrul unei grupe diversele mijloace au diferite unități de măsură. De exemplu, materialele se măsoară în kilograme, tone, metri, bucăți etc. Generalizarea lor sub această formă este imposibilă, iar informația pentru utilizatori trebuie să fie prezentată numai sub formă sistematizată, deoarece ea poate fi concepută greu. Se pierd și posibilitățile calculării indicatorilor solicitați, în baza cărora utilizatorii iau decizii economice și manageriale.

Cu alte cuvinte, expresia bănească dă posibilitate de a grupa mijloacele după anumite criterii, de a prezenta în bilanțul contabil sub formă generalizată atât mijloacele, cât și sursele de formare a acestora, de a calcula totalurile.

3. Prezentarea la o dată determinată. Prezentarea dualistă a patrimoniului întreprinderii poate avea loc numai la o dată anumită.

Pregătirea zilnică a informației pentru întocmirea bilanțului contabil necesită mari cheltuieli de muncă și timp, duce la scumpirea informației furnizate. Însă acest lucru nu este atât de necesar. Utilizatorii vor să ia cunoștință de situația financiară a întreprinderii periodic, la expirarea unei perioade determinate a activității economice (trimestrului, semestrului, anului).

Din aceste considerente bilanțul contabil se întocmește și se prezintă la data solicitată: 31 martie, 30 iunie, 30 septembrie, 31 decembrie.

Prin urmare, bilanțul contabil la data întocmirii nu reflectă utilizarea mijloacelor, ci starea acestora, ceea ce îl deosebește de alte bilanțuri.

De exemplu, în planificare se utilizează pe larg balanțele resurselor materiale și forței de muncă, balanța de combustibil, pentru buget se întocmește balanța de venituri și cheltuieli etc. însă nici una din balanțe nu posedă calitățile sus-menționate, ceea ce sporește rolul bilanțului contabil în cadrul sistemului informațional al întreprinderii, însemnătatea acestuia la luarea deciziilor necesare de către utilizatori.

Este de remarcat că bilanțul contabil reflectă doar mijloacele de care dispune întreprinderea, datele cărora nu se obțin prin calcule, ci cu ajutorul evidenței integrale, exacte și sistematice. Informația se include în bilanțul contabil numai în cazul în care aceasta este perfectată cu documente primare și reflectată în conturile contabile în baza unor anumite metode de evaluare.

Toate acestea permit ca bilanțul contabil să oglindească real și obiectiv situația patrimoniului, să cuprindă mai exact și integral toate mijloacele întreprinderii și sursele de formare a acestora.

3.2. Structura bilanțului contabil

Bilanțul contabil[1] constă din două părți: partea stângă numită **activ** și partea dreaptă numită **pasiv** (tab. **3.1).**

[1] Termenul "bilanț" provine din limba latină "bilans", ceea ce în sens direct înseamnă două talere care, după cum se știe, sunt echilibrate, adică balansează.

Tabelul 3.1

Părţile bilanţului contabil

Activ	Pasiv
Active	*Pasive*
Total active (A)	Total pasive (P)

În activul bilanţului se reflectă mijloacele grupate pe tipurile acestora (active), în pasiv - pe surse de formare (pasive). Prin urmare, atât în activul bilanţului, cât şi în pasivul lui sunt grupate aceleaşi mijloace numai că după diverse criterii, de aceea totalurile activului şi pasivului trebuie să fie întotdeauna egale. Dacă activul se notează cu litera A, iar pasivul - cu litera P, vom obţine egalitatea:

$$A = P.$$

Ambele părţi ale bilanţului contabil constau din cinci capitole: două capitole în activ şi trei capitole - în pasiv. Fiecare capitol arată un grup generalizat de active sau pasive ale întreprinderii format după un criteriu determinat (tab. 3.2).

Tabelul 3.2

Structura bilanţului contabil

Activ	Pasiv
1. Active pe termen lung 2. Active curente	3. Capital propriu 4. Datorii pe termen lung 5. Datorii pe termen scurt
Total active (A)	Total pasive (P)

în partea stângă a bilanţului sunt plasate activele grupate pe perioada de exploatare şi de utilizare a acestora în active pe termen lung (capitolul 1) şi curente (capitolul 2). în partea stângă sunt indicate sursele de finanţare: proprii (capitolul 3) şi împrumutate, adică datoriile

Tabelul 3.3

Capitole şi subcapitole ale bilanţului contabil

Activ		Pasiv	
Capitol	**Subcapitol**	**Capitol**	**Subcapitol**
Active pe termen lung	Active nemateriale Active materiale pe termen lung Active financiare pe termen lung	Capital propriu	Capital statutar şi suplimentar Rezerve Profit nerepartizat Capital secundar
Active curente	Stocuri de mărfuri şi materiale Creanţe pe termen scurt Investiţii pe termen scurt Mijloace băneşti	Datorii pe termen lung	Datorii financiare pe termen lung Datorii calculate pe termen lung
		Datorii pe termen scurt	Datorii financiare pe termen scurt Datorii comerciale pe termen scurt Datorii calculate pe termen scurt

Tabelul 3.4

Bilanțul contabil (forma simplificată) întocmit de S.A. „Codru"
la 31 decembrie 2003

Activ	Suma în lei	Pasiv	Suma în lei
1. Active pe termen lung		3. Capital propriu	
1.1. Active nemateriale:		3.1. Capital statutar și	
valoarea de intrare	46 000	capital suplimentar:	
amortizarea	(16 000)	capital statutar	263 000
valoarea de bilanț	30 000	capital suplimentar	37 000
1.2. Active materiale		**Total**	300 000
terenuri	70 000	3.2. Rezerve	50 000
mijloace fixe:		3.3. Profit nerepartizat	32 000
valoarea de intrare	28 5000	3.4. Diferențe din reevaluarea	
uzura	(85 000)	activelor pe termen lung	18 000
valoarea de bilanț a activelor		**Total capitolul 3**	400 000
materiale	270 000	4. Datorii pe termen lung	
1.3. Investiții financiare		4.1. Datorii financiare	
în părți nelegate	58 000	credite bancare	115 000
în părți legate	42 000	împrumuturi	45 000
Total	100 000	**Total**	160 000
		4.2. Datorii calculate	40 000
Total capitolul 1	400 000	**Total capitolul 4**	200 000
2. Active curente		**5. Datorii pe termen scurt**	
2.1. Stocuri de mărfuri și materiale		5.1. Datorii financiare	
materiale	54 000	credite bancare	58 000
producția în curs de execuție	46 000	împrumuturi	32 000
produse finite	25 000	**Total**	90 000
mărfuri	75 000	5.2. Datorii comerciale	
Total	200 000	aferente facturilor	60 000
2.2. Creanțe		avansuri primite	20 000
creanțe aferente facturilor		**Total**	80 000
comerciale	39 000	5.3. Datorii calculate	
avansuri acordate	21000	privind remunerațiile	42 000
creanțe ale bugetului	20 000	privind asigurările	18 000
creanțe ale personalului	5 000	bugetului	43 000
alte creanțe	15 000	fondatorilor	27 000
Total	100 000	**Total**	130 000
2.3. Investiții financiare		**Total capitolul 5**	300 000
în părți nelegate	24 000		
în părți legate	36 000		
Total	60 000		
2.4. Mijloace bănești			
în casierie	1000		
în contul de decontare	89 000		
în contul valutar	50 000		
Total	140 000		
Total capitolul 2	500 000		
Bilanț	900 000	Bilanț	900 000

(capitolele 4 şi 5). Ultimele de asemenea se divizează pe termene de achitare în datorii pe termen lung şi datorii pe termen scurt.

întrucât în activul bilanţului sunt plasate activele (A), iar în pasiv - capitalul propriu (CP) şi datoriile (D), obţinem următoarea egalitate:

$$A = CP + D.$$

Capitolele constau din subcapitole care arată grupa de active sau pasive inclusă într-un capitol sau altul (tab. 3.3). Acestea nu numai conţin semne de grup, ci evidenţiază de asemenea alte calităţi mai concrete ale activelor şi pasivelor. Astfel, activele pe termen lung se subdivizează în nemateriale, materiale şi financiare. Fiecare element al activului sau pasivului este prezentat prin posturi distincte care arată starea lui la data întocmirii bilanţului contabil (tab. 3.4). Postul, JVIărfuri" arată, de exemplu, cantitatea de mărfuri care se află la depozite şi în magazinele întreprinderii la 31 decembrie 2003.

Posturile de activ sunt grupate în bilanţ în sensul creşterii lichidităţii mijloacelor, adică începând de la cele mai puţin lichide, cum sunt activele nemateriale, şi terminând cu cele mai lichide - mijloacele băneşti.

Pasivele sunt grupate în sensul creşterii exigibilităţii datoriilor, adică a restituirii datoriilor de către întreprindere. Ce înseamnă aceasta? în fond, toate pasivele pot fi interpretate ca datorii care au diferite termene de scadenţă. Astfel, cel mai scurt termen de scadenţă (sub un an) îl au datoriile faţă de furnizori, personal privind remuneraţiile, datoriile faţă de buget, unele credite bancare. Acestea se numesc datorii pe termen scurt. Alte tipuri de datorii, cum sunt creditele bancare, împrumuturile etc, pot avea un termen de scadenţă de la un an la cinci ani şi mai mult, de aceea acestea se numesc datorii pe termen lung.

însă şi posturile capitalului propriu posedă calitatea de scadenţă. De exemplu, aporturile fondatorilor în capitalul statutar reprezintă nişte datorii specifice ale întreprinderii investite faţă de fondatorii acesteia.

însă astfel de datorii nu pot fi restituite încă, întrucât întreprinderea poate fi lichidată. în comparaţie cu datoriile pe termen scurt şi lung în posturile capitalului propriu sumele trebuie să se acumuleze permanent, ceea ce duce la ameliorarea situaţiei financiare a întreprinderii. Astfel, plasarea posturilor în pasivul bilanţului contabil începe de la capitalul statutar şi se termină cu datoriile pe termen scurt.

Simetria grupării posturilor în activul şi pasivul bilanţului permite a calcula uşor indicatorii care caracterizează situaţia financiară a întreprinderii, a efectua analiza acestora.

3.3. Caracteristica posturilor de bilanţ

în capitolul 1 al bilanţului **„Active pe termen lung"** se reflectă activele nemateriale, activele materiale pe termen lung şi investiţiile financiare pe termen lung.

Activele nemateriale se reflectă pe trei posturi: valoarea de intrare, amortizarea şi valoarea de bilanţ.

în postul **„Active nemateriale"** se arată valoarea de intrare a drepturilor, licenţelor, brevetelor, mărcilor comerciale procurate etc. întrucât activele specificate se utilizează la întreprindere mai mult de un an, valoarea acestora este necesar să fie repartizată proporţional pe toată perioada de utilizare în vederea includerii acesteia în consumuri şi cheltuieli. O atare sumă se numeşte **amortizare.**

în bilanţ suma amortizării se înscrie cu semnul „minus", adică se ia în paranteze şi arată micşorarea valorii de intrare a activelor nemateriale în legătură cu utilizarea acestora. Scăzând din valoarea de intrare suma amortizării acestora, obţinem **valoarea de bilanţ a activelor nemateriale.**

Astfel, în bilanţ se includ toate cele trei articole menţionate care caracterizează activele nemateriale, însă la determinarea sumei totale a activelor se utilizează numai valoarea de bilanţ a acestora. Prin

urmare, „citind" bilanțul contabil, putem vedea valoarea de procurare a activelor nemateriale aflate în stoc (valoarea de intrare), mărimea pierderii valorii de intrare a acestora (amortizarea) și partea care nu este încă amortizată (valoarea de bilanț).

Activele materiale pe termen lung sunt prezentate în bilanț pe tipurile acestora:

- active materiale în curs de execuție;
- terenuri;
- mijloace fixe;
- resurse naturale.

în postul **„Active materiale în curs de execuție"** se reflectă valoarea efectivă a obiectelor create la întreprindere (construcții, investiții capitale), precum și valoarea de procurare, montaj și instalare a mașinilor și utilajului, altor tipuri de mijloace fixe până la punerea în funcțiune a acestora.

Terenurile reprezintă suprafețele cu construcții care aparțin întreprinderii sau terenurile fertile.

în postul **„Mijloace fixe"** se reflectă valoarea de intrare a clădirilor, construcțiilor speciale, mașinilor și utilajului, inventarului și altor obiecte aflate în exploatare. Aici se includ și mijloacele fixe arendate pe o perioadă îndelungată și cu dreptul de răscumpărare.

în procesul exploatării mijloacele fixe se uzează, ceea ce în contabilitate se reflectă prin calcularea uzurii acestora. Suma uzurii se înscrie în bilanț cu semnul „minus", ce indică micșorarea valorii de intrare a mijloacelor fixe.

în mod analog se reflectă în bilanț și **resursele naturale** care cuprind rezervele de petrol, gaze, piatră, material lemnos aflate în proprietatea întreprinderii respective și care urmează să fie extrase o perioadă îndelungată. Valoarea resurselor naturale extrase se numește **epuizare** și se arată în bilanț cu seninul „minus".

Ținând cont de posturile enumerate, **valoarea de bilanț a**

activelor materiale pe termen lung se determină ca diferența dintre valoarea sumară a activelor materiale în curs de execuție, terenurilor, mijloacelor fixe, resurselor naturale și suma uzurii mijloacelor fixe și epuizării resurselor naturale.

Investițiile financiare pe termen lung se reflectă în bilanț ca:

- investiții în părți nelegate;
- investiții în părți legate.

Investițiile în părți nelegate sunt mijloacele investite de întreprinderea respectivă în capitalul statutar al altor întreprinderi (pe un termen de peste 12 luni), cota-parte a cărora nu depășește 20%.

Investițiile în părți legate reprezintă valoarea de procurare a acțiunilor altor întreprinderi, cota-parte a cărora în capitalul statutar depășește 20%. Astfel de întreprinderi se numesc asociate și fiice.

în afară de acțiuni și alte aporturi în capitalul statutar al altor întreprinderi în aceste posturi se reflectă valoarea obligațiunilor procurate de agentul economic și sumele depozitelor.

Capitolul 2 din bilanțul contabil **„Active curente"** cuprinde:

- stocurile de mărfuri și materiale;
- creanțele pe termen scurt;
- investițiile pe termen scurt;
- mijloacele bănești.

Stocurile de mărfuri și materiale sunt determinate în bilanț în diferite posturi: materiale, obiecte de mică valoare și scurtă durată, producția în curs de execuție, produsele și mărfurile.

în postul **„Materiale"** se reflectă valoarea materiilor prime, materialelor de bază și auxiliare, combustibilului, pieselor de schimb și altor valori materiale aflate în depozitele întreprinderii care sunt necesare pentru executarea procesului de producție sau în scopuri de reparație și gospodărești.

Obiectele de mică valoare și scurtă durată reprezintă obiectele în valoare de până la 1 000 lei / unitatea și pentru evidență se subdivizează în 2 grupe:

- până la 500 lei / unitatea;

- peste 500 lei / unitatea.

Obiectele de mică valoare și scurtă durată în valoare sub 500 lei / unitatea la punerea lor în funcțiune se trec integral la cheltuieli.

Pentru obiectele de mică valoare și scurtă durată în valoare de peste 500 lei / unitatea în momentul punerii în funcțiune se calculează uzura în mărimea costului efectiv al acestora. Din această cauză în bilanț se arată valoarea de bilanț a obiectelor aflate în depozite, precum și a obiectelor în valoare de peste 500 lei / unitatea transmise în exploatare, cu scăderea sumei uzurii.

în postul **„Producția în curs de execuție"** se reflectă costul efectiv al materiilor prime și materialelor, pieselor și ansamblurilor aflate în proces de prelucrare.

în postul **„Produse"** se înscrie costul efectiv al produselor finite și semifabricatelor fabricate și predate la depozit.

în postul **„Mărfuri"** se reflectă valoarea stocurilor de mărfuri aflate la depozitele și magazinele întreprinderii.

Creanțele pe termen scurt cuprind următoarele posturi:

- creanțe aferente facturilor comerciale;
- avansuri acordate;
- creanțe aferente decontărilor cu bugetul;
- creanțe față de personal;
- taxa pe valoarea adăugată de recuperat;
- creanțe privind veniturile calculate.

Cel mai răspândit tip de creanțe sunt **creanțele aferente facturilor comerciale** cu termenul de achitare până la un an. Acestea apar la întreprinderea furnizoare în cazul când ea a livrat produse, mărfuri și a prestat servicii, iar cumpărătorul încă nu le-a achitat.

Uneori, conform contractului, pentru livrarea materialelor și mărfurilor furnizorul solicită de la cumpărător un avans. De aceea **avansurile acordate** sunt reflectate de cumpărător în componența creanțelor.

în cazul decontărilor întreprinderii cu bugetul privind impozitele și cu angajații privind remunerațiile sunt posibile plăți în plus. Acestea trebuie restituite întreprinderii sau trecute în contul plăților viitoare, de aceea la momentul întocmirii bilanțului contabil astfel de sume se înregistrează ca creanțe.

în postul **„Taxa pe valoarea adăugată de recuperat"** se reflectă sumele taxei pe valoarea adăugată calculată pentru materialele, mărfurile procurate de întreprindere și serviciile primite.

în postul **„Creanțe aferente veniturilor calculate"** se arată suma dobânzilor, dividendelor, plății de arendă calculate, dar neprimite încă de întreprindere.

Investițiile pe termen scurt, analog celor pe termen lung, se reflectă în bilanț cu gruparea acestora pe investiții în părți nelegate și investiții în părți legate.

Mijloacele bănești se subdivizează în bilanț după locul de aflare a acestora: în casierie, pe contul de decontare, pe contul valutar și alte mijloace bănești.

Mijloacele bănești în casierie reprezintă suma mijloacelor bănești în numerar la data întocmirii bilanțului. Acestea pot fi destinate plății salariilor, premiilor, indemnizațiilor, cheltuielilor de deplasare.

Soldul mijloacelor bănești pe **contul de decontare** arată suma mijloacelor care se păstrează pe contul curent al întreprinderii în bancă în valută națională.

în cazul în care întreprinderea dispune de mijloace bănești în valuta altor țări, acestea se reflectă în postul **„Cont valutar".** Contabilitatea se efectuează de asemenea în lei la cursul Băncii Naționale a Moldovei la data întocmirii bilanțului.

în pasivul bilanțului pe primul plan se află posturile din capitolul **„Capital propriu":** capital statutar, suplimentar și nevărsat, rezerve, profitul nerepartizat al perioadelor precedente, profitul net al perioadei

de gestiune și diferențele din reevaluarea activelor pe termen lung.

în postul **„Capital statutar"** se reflectă aporturile fondatorilor în patrimoniul întreprinderii pentru asigurarea activității statutare. Aporturile în capitalul statutar se evaluează la valoarea nominală a acțiunilor sau a altei cote de participație.

Diferența dintre cota depusă efectiv și valoarea nominală se reflectă în postul **„Capital suplimentar".** Pe același post se contabilizează diferențele de curs aferente aporturilor în capitalul statutar în valută străină. Este clar că diferențele specificate pot fi favorabile sau nefavorabile, de aceea și sumele din acest post se înscriu cu semnul „plus" sau „minus".

În postul **„Capital nevărsat"** se reflectă sumele cuvenite întreprinderii aferente acțiunilor subscrise sau altor aporturi în capitalul statutar, dar încă nedepuse la data întocmirii bilanțului contabil. Suma în acest post se reflectă de asemenea cu semnul „minus".

Pentru asigurarea desfășurării normale a activității economice de producție a întreprinderii se creează **rezerve** care au caracter de capital propriu. Acestea sunt de trei categorii:

- stabilite de legislație;
- prevăzute de statut;
- alte tipuri.

Prima grupă cuprinde rezervele constituirea cărora este obligată de legislație. De exemplu, conform **Legii cu privire la societățile pe acțiuni,** societățile pe acțiuni sunt obligate să creeze pe seama profitului net un capital de rezervă care trebuie să constituie nu mai puțin de 15 % de capital statutar.

Cea de-a doua grupă cuprinde rezervele, crearea cărora este prevăzută de statutul întreprinderilor. De exemplu, întreprinderile pot să utilizeze o parte din profitul net la crearea rezervelor pentru investițiile capitale de natură de producție și socială.

Din **alte rezerve** fac parte rezervele care se formează conform deciziei adunării generale a acționarilor sau a altor fondatori (proprietari) ai întreprinderii.

Profitul acumulat în cursul anului se reflectă în postul**„Profitul net al perioadei de gestiune".** La finele anului acesta se utilizează pentru crearea rezervelor sus-numite, plata dividendelor sau în alte scopuri. Soldul profitului nerepartizat se reflectă în postul **„Profitul nerepartizat al anilor precedenți".** în cazul în care întreprinderea suportă pierderi, suma acestora se înscrie în posturile menționate cu semnul „minus" care se numesc:

- pierderi nete ale perioadei de gestiune;
- pierderi neacoperite ale anilor trecuți.

Activele pe termen lung, conform actelor normative, trebuie să se reevalueze periodic și, ca rezultat, se majorează (ecartul de evaluare) sau se micșorează (reducere) patrimoniul întreprinderii. Modificarea valorii activelor propriu-zise se reflectă pe posturile respective ale activului bilanțului. Concomitent **diferențele din reevaluare** (ecartul de evaluare - cu semnul „plus", reducerea - cu semnul „minus") se reflectă în componența capitalului propriu și figurează aici până la ieșirea activelor pe termen lung reevaluate de la întreprindere. La ieșirea acestora diferența menționată se decontează în modul stabilit.

în capitolul **„Datorii pe termen lung"** se reflectă următoarele posturi: credite bancare pe termen lung, împrumuturi pe termen lung, datorii arendate pe termen lung, venituri anticipate pe termen lung, finanțări și încasări cu destinație specială, avansuri primite etc.

Postul **„Credite bancare pe termen lung"** cuprinde datoriile întreprinderii aferente creditelor bancare primite în baza contractului pe un termen mai mare de un an. Astfel de credite se acordă pentru investiții capitale, extinderea producției și implementarea tehnicii noi. în postul menționat se reflectă de asemenea datoriile față de bancă

aferente dobânzilor la creditele pe termen lung.

în postul **„împrumuturi pe termen lung"** se reflectă datoriile faţă de diverse persoane juridice şi fizice privind achitarea obligaţiunilor procurate de acestea anterior şi altor titluri de valoare. În acest post se înregistrează de asemenea şi datoriile aferente dobânzilor calculate, împrumuturilor, însă neplătite încă de către întreprindere.

în postul **„Datorii de arendă pe termen lung"** se reflectă datoriile întreprinderii aferente plăţii pentru arendă către arendaş pentru mijloacele fixe primite în arendă pe termen lung (cu drept de răscumpărare).

întreprinderile pot să obţină venituri pe perioade cu o durată mai mare de un an. Astfel de venituri se reflectă în bilanţ în postul **„Venituri anticipate pe termen lung".**

în cazul în care întreprinderea primeşte mijloace de la alte persoane juridice pentru anumite acţiuni (scopuri) determinate, de exemplu, pentru construcţia locuinţelor, acestea trebuie să fie utilizate după destinaţie specială. Soldul mijloacelor neutilizate se reflectă în postul **„Finanţări şi încasări cu destinaţie specială".**

Sumele avansurilor primite de întreprindere de la cumpărători şi clienţi pe un termen mai mare de un an se înregistrează în postul **„Avansuri primite".**

Capitolul **„Datorii pe termen scurt"** cuprinde următoarele posturi: credite bancare pe termen scurt, împrumuturi pe termen scurt, datorii aferente facturilor comerciale, avansuri primite, datorii privind retribuirea muncii, datorii faţă de personal aferente altor operaţiuni, datorii privind asigurările, datorii privind decontările cu bugetul, datorii privind plăţile extrabugetare, datorii faţă de fondatori şi alţi participanţi, rezerve pentru cheltuieli şi plăţi preliminare.

în postul **„Credite bancare pe termen scurt"** se reflectă datoriile întreprinderii faţă de bancă aferente creditelor primite cu termen de achitare mai mic de un an. în acest post se reflectă de asemenea

datoriile faţă de bancă aferente dobânzilor calculate la creditele pe termen scurt.

în postul **„împrumuturi pe termen scurt"** se înscriu sumele datoriilor întreprinderii privind rambursarea diverselor persoane juridice şi fizice a valorii nominale a obligaţiunilor şi altor titluri de valoare, cu un termen de achitare până la un an, anterior cumpărate de la aceasta. în acest post se reflectă de asemenea şi dobânzile aferente împrumuturilor pe termen scurt calculate, dar încă neplătite.

Suma înscrisă în postul **„Datorii privind facturile comerciale"** reflectă datoriile întreprinderii faţă de furnizori şi antreprenori aferente facturilor neachitate pentru materii prime şi materiale, mărfurile şi serviciile livrate sau pentru lucrările cu caracter capital executate.

Avansurile primite de întreprindere de la cumpărători şi clienţi cu un termen de restituire mai mic de un an se înregistrează în postul **„Avansuri primite".**

în postul **„Datorii privind retribuirea muncii"** se reflectă sumele datoriilor faţă de personal aferente salariilor neplătite, adaosurilor, premiilor, indemnizaţiilor şi altor tipuri de remuneraţii. £1 cazul în care întreprinderea are datorii faţă de personal aferente altor plăţi (cu excepţia remuneraţiilor), de exemplu, plăţi privind cheltuielile de deplasare, acestea se reflectă în postul **„Datorii faţă de personal aferente altor operaţii".**

Postul **„Datorii privind asigurările"** cuprinde, în primul rând, datoriile întreprinderii aferente contribuţiilor la asigurările sociale vărsate la buget. Astfel de contribuţii se calculează conform tarifelor stabilite în fondul de salarizare şi se transferă în mod obligatoriu la Casa Naţională de Asigurări Sociale la locul de aflare a sediului întreprinderii. Tot aici întreprinderile sunt obligate să verse 1% din reţinerile din salariile lucrătorilor în fondul de pensii.

în afară de aceasta, întreprinderile au datorii faţă de organele de asigurări privind asigurarea medicală, asigurarea bunurilor şi personalului care de asemenea se reflectă în postul specificat.

în postul **„Datorii privind decontările cu bugetul"** se reflectă datoriile întreprinderii aferente impozitelor calculate, dar nevărsate

încă la buget: taxa pe valoarea adăugată, accizele, impozitul pe venit reţinut de la persoanele juridice, impozitul pe venit reţinut de la persoanele fizice şi alte impozite şi taxe.

Însă este de remarcat că unele sume ale impozitelor calculate nu constituie încă datorii absolute ale întreprinderii faţă de buget. De exemplu, suma taxei pe valoarea adăugată calculată la mărfurile vândute şi serviciile prestate trebuie comparată cu suma taxei pe valoarea adăugată calculată la materialele, mărfurile procurate şi serviciile primite. în cazul când prima sumă depăşeşte suma a doua, diferenţa reprezintă datoriile faţă de buget aferente taxei pe valoarea adăugată. Şi, viceversa, dacă cea de-a doua sumă depăşeşte prima sumă, apar creanţe aferente taxei pe valoarea adăugată de recuperat care se înscrie în activul bilanţului.

La întreprindere pot apărea de asemenea datorii aferente plăţilor extrabugetare, de exemplu, defalcările pentru cercetări ştiinţifice centralizate care se reflectă în postul **„Datorii privind plăţile extrabugetare".**

La calcularea de către întreprindere a dividendelor, dar încă neplătite fondatorilor, apar datorii faţă de aceştia, fiind reflectate în postul **„Datorii faţă de fondatori şi alţi participanţi".**

în postul **„Rezerve pentru cheltuieli şi plăţi preliminare"** se reflectă rezervele constituite de către întreprindere pentru plata concediilor muncitorilor, returnarea şi reducerea preţurilor la mărfurile vândute, consumurile privind reparaţia mijloacelor fixe etc.

3.4. Tipuri de modificări în bilanţ sub influenţa operaţiunilor economice

Operaţiunile economice efectuate în cadrul întreprinderii influenţează asupra totalului general şi structurii bilanţului contabil.

Pentru a studia tipurile de modificări în activul şi pasivul bilanţului vom prezenta la început bilanţul iniţial simplificat (tab. 3.5.).

Tabelul 3.5

Bilanţ la 31.12.2003

Activ	Suma în lei	Pasiv	Suma în lei
Mijloace fixe	100 000	Capital statutar	120 000
Materiale	40 000	Rezerve	30 000
Cont de decontare	60 000	Datorii aferente facturilor comerciale	50 000
Total active (A)	200 000	Total pasive (P)	200 000

După cum se vede din bilanţul prezentat, totalul activului este egal cu totalul pasivului care poate fi redat prin formula A = P, adică 200 000 = 200 000.

Există patru tipuri de modificări în bilanţ sub influenţa operaţiunilor economice.

Primul tip de modificări - valoarea unui activ creşte, iar valoarea celui de-al doilea activ scade. în acest caz se produc modificări numai în cadrul activului bilanţului, iar totalul rămâne fără schimbări.

Exemplu. Casieria a primit de pe contul de decontare numerar în sumă de 10000 lei. în urma acestei operaţiuni numerarul în casierie s-a mărit, iar mijloacele băneşti pe contul de decontare s-au micşorat cu aceeaşi sumă.

După înregistrarea acestei operaţiuni economice în bilanţul nou (tab. 3.6), în comparaţie cu cel precedent, modificările s-au produs numai în structura activului, pasivul rămânând neschimbat.

întrucât cu aceeaşi sumă (10 000 lei) s-a mărit postul **„Casa"** şi respectiv s-a micşorat postul **„Cont de decontare",** totalurile activului şi pasivului bilanţului în ansamblu au rămas aceleaşi.

Tabelul 3.6

Bilanțul după prima operațiune

Activ	Suma în lei	Pasiv	Suma în lei
Mijloace fixe	200 000	Capital statutar	120 000
Materiale	40 000	Rezerve	30 000
Cont de decontare	50 000	Datorii aferente	
Casa	10 000	facturilor	
		comerciale	50 000
Total active (A)	200 000	Total pasive (P)	200 000

Dacă vom nota suma menționată cu litera „a", modificările rezultate din operațiunea economică în egalitatea bilanțieră vor fi redate în felul următor:

A+a-a=n.

Substituind în această ecuație valoarea corespunzătoare, vom obține:

200 000 + 10 000 - 10 000 = 200 000, adică 200 000 = 200 000.

Al doilea tip de modificări are loc în cazul când valoarea unui pasiv crește, iar a celui de-al doilea pasiv se micșorează. în acest caz modificările se produc numai în cadrul pasivului bilanțului, iar totalul lui rămâne fără schimbări.

Exemplu. Capitalul statutar în valoare de 30 000 lei a fost majorat pe seama rezervelor. în urma acestei operațiuni capitalul statutar s-a mărit, iar rezervele s-au micșorat cu aceeași sumă.

Tabelul 3.7

Bilanțul după cea de-a doua operațiune

Activ	Suma în lei	Pasiv	Suma în lei
Mijloace fixe	100 000	Capital statutar	150 000
		Rezerve	-
Materiale	40 000	Datorii aferente	
Cont de decontare	50 000	facturilor comerciale	50 000
Casa	10 000		
Total active (A)	200 000	Total pasive (P)	200 000

După înregistrarea operațiunii menționate în bilanțul prezentat (tab. 3.7), în comparație cu cel precedent, s-a modificat numai structura pasivului bilanțului, iar activul a rămas același. întrucât postul pasivului **„Capital statutar"** s-a majorat, iar celălalt post - „Rezerve" s-a micșorat cu aceeași sumă (30 000 lei), totalurile pasivului și a bilanțului în ansamblu au rămas fără modificări.

Dacă vom nota această sumă cu litera „b", modificările în urma operațiunii efectuate în ecuația bilanțieră vor fi redate în felul următor.

A=H+b-b.

Substituind în această ecuație valoarea corespunzătoare, vom obține:

200 000 = 200 000 + 30 000 - 30 000 sau 200 000 = 200 000.

Cel de-al treilea tip de modificări se produce în cazul când la întreprindere intră mijloace. în acest caz se majorează un post al activului și concomitent un post al pasivului, adică se mărește atât activul, cât și pasivul bilanțului.

Exemplu. S-a primit un credit bancar pe termen scurt în valoare de 60 000 lei și s-a înregistrat în contul de decontare. Ca rezultat al acestei operațiuni, se majorează mijloacele bănești pe contul de decontare și concomitent cresc datoriile față de bancă.

După efectuarea operaţiunii economice menţionate în bilanţul nou (tab. 3.8), în comparaţie cu cel precedent, s-a modificat atât activul, cât şi pasivul, întrucât s-a majorat un post al activului **„Contul de decontare"** şi un post al psivului **„Credite bancare pe termen scurt".**

Tabelul 3 A

Bilanţul după cea de-a treia operaţiune

Activ	Suma în lei	Pasiv	Suma în lei
Mijloace fixe	100 000	Capital statutar	150 000
Materiale	40 000	Credite bancare pe	
Cont de decontare	110 000	termen scurt	60 000
Casa	10 000	Datorii aferente	
		facturilor comerciale	50 000
Total active (A)	260 000	Total pasive (P)	260 000

Cu aceeaşi sumă (60 000 lei) s-au majorat totalurile activului şi pasivului bilanţului.

Notând suma menţionată cu litera „c", vom obţine ecuaţia bilanţieră, ţinând cont de influenţa acestei operaţiuni: **A+c=îl+c.**

Dacă vom substitui în această ecuaţie valoarea corespunzătoare, vom obţine:

200 000 + 60 000 = 200 000 + 60 000, adică 260 000 = 260 000.

Cel de-al patrulea tip de modificări se produce în cazul când mijloacele ies de la întreprindere, în acest caz se micşorează un post al activului şi concomitent un post al pasivului, adică se micşorează atât activul, cât şi pasivul bilanţului.

Exemplu. De pe contul de decontare s-au plătit furnizorului 40 000 lei pentru materialele primite anterior. Ca rezultat al acestei operaţiuni, se micşorează numerarul pe contul de decontare şi datoriile faţă de furnizori.

Tabelul 3.9

Bilanţul după cea de-a patra operaţiune

Activ	Suma în lei	Pasiv	Suma în lei
Mijloace fixe	100 000	Capital statutar	150 000
Materiale	40 000	Credite bancare pe	
Cont de decontare	70 000	termen scurt	60 000
Casa	10 000	Datorii aferente	
		facturilor comerciale	10 000
Total active (A)	220 000	Total pasive (P)	220 000

Structura bilanţului nou (tab. 3.9), în comparaţie cu cel precedent, arată că operaţiunea economică a modificat posturile activului şi pasivului, adică s-au micşorat cu 40 000 lei posturile **„Cont de decontare"** şi **„Datorii aferente facturilor comerciale".** Cu aceeaşi sumă s-au micşorat şi totalurile activului şi pasivului.

Dacă vom nota suma specificată cu litera „d", după operaţiunea efectuată vom obţine următoarea ecuaţie bilanţieră: A - **d** = P - d.

Substituind în această ecuaţie valoarea corespunzătoare, vom obţine:

260 000 - 40 000 = 260 000 - 40 000, adică 220 000 = 220 000.

Schema generală a modificărilor produse în bilanţ sub influenţa a patru operaţiuni economice este prezentată în fig. 3.1.

3.5. Funcţiile bilanţului contabil

Funcţiile de bază ale bilanţului contabil sunt: generalizatoare, informaţională şi analitică.

Funcţia generalizatoare a bilanţului exprimă procesul cunoaşterii contabile şi prelucrării financiare a datelor contabile ale agentului economic.

în organizarea procesului de cunoaştere contabilă datele referitoare la obiectul studiat parcurg o cale lungă de la simplu la compus, de la

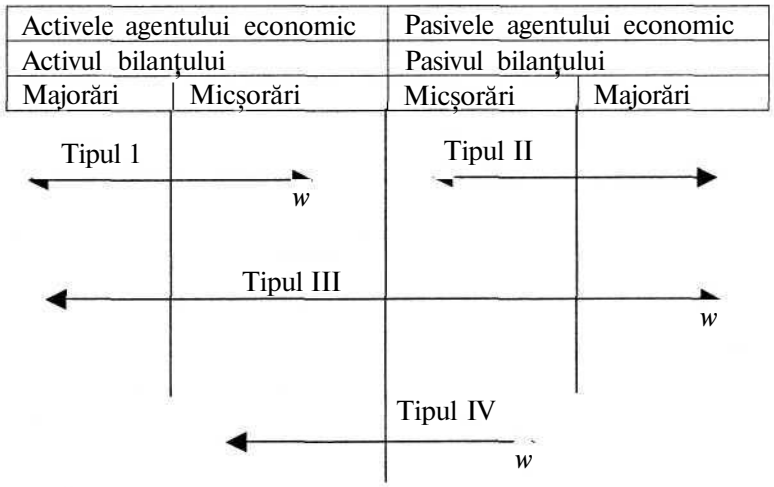


Fig. 3.1. **Schema generală a modificărilor în bilanţ**

particular la general. în acest sens funcţionează toate elementele şi instrumentele utilizate prin metoda contabilităţii. Bilanţul, constituind ultima etapă a acestui itinerar, reflectă toate calităţile contabilităţii în partida dublă. în bilanţ se transpun datele din fiecare cont, ceea ce permite contabilizarea tuturor activelor şi pasivelor întreprinderii.

Funcţia informaţională este determinată de rolul bilanţului contabil în sistemul contabil informaţional, fiind asigurată datorită indicatorilor conţinuţi în acesta şi, în primul rând, reflectării datelor privind mijloacele şi sursele de formare a acestora care sunt atât de necesare conducerii întreprinderii.

Datorită naturii sintetice şi generalizatoare datele din bilanţul contabil prezintă integral situaţia agentului economic în momentul respectiv, dau posibilitate de a înţelege modul de asigurare a gestiunii economice. Conform datelor din bilanţ se creează imaginea despre mărimea şi structura patrimoniului întreprinderii, gradul de finanţare a acestuia din mijloacele proprii şi sursele împrumutate, ponderea posturilor de

activ şi pasiv în volumul total, despre faptul, dacă anul de gestiune pe care a fost întocmit bilanţul s-a încheiat cu profit sau pierderi etc. Obţinând astfel de date din bilanţ, conducerea agentului economic poate lua decizii importante în ce priveşte lichidarea neajunsurilor şi dezvoltarea aspectelor pozitive ale activităţii sale.

Această funcţie a bilanţului iese din cadrul activităţii agentului economic. Astfel, în baza datelor bilanţului contabil, banca determină situaţia financiară a întreprinderii, căreia prevede să-i acorde credit.

Toate datele din bilanţ, datorită naturii sale sintetice, reprezintă indicatori economici şi financiari care pot fi utilizaţi în procesul gestionării. Pentru ca bilanţul să-şi poată realiza funcţia sa informaţională, datele lui trebuie să corespundă multor cerinţe, şi anume să fie reale, obiective şi exacte, comparabile etc.

Funcţia analitică constituie o continuare şi aprofundare a funcţiei informaţionale. Ea se bazează pe constatarea factorilor care influenţează indicatorii bilanţului, stabilirea valorii acestei influenţe. Această funcţie se exprimă şi se realizează prin verificarea diverselor interconexiuni care trebuie să fie asigurate între datele bilanţului propriuzis, capitolele şi posturile acestuia sau între bilanţ şi anexele lui ori alte formulare de rapoarte financiare.

Funcţia analitică este importantă în procesul gestionării întreprinderii. în acest sens ea se concretizează în nota explicativă la raportul anual în care se analizează toţi indicatorii economici şi financiari şi factorii care au influenţat pozitiv sau negativ asupra nivelului acestora. De exemplu, cu ajutorul datelor din bilanţ se determină solvabilitatea (lichiditatea) întreprinderii - unul dintre cei mai importanţi indicatori care reflectă situaţia financiară a acesteia, în acest scop, de exemplu, din totalul activelor pe termen scurt se scade totalul datoriilor pe termen scurt.

în unele cazuri peniru deteiTninarea indicatorilor financiari, pe lângă datele din bilanţul contabil se utilizează şi informaţii din alte rapoarte financiare.

Întrebări pentru autocontrol

1. Definiţi bilanţul contabil.
2. În ce constă necesitatea reprezentării dualiste în bilanţ a patrimoniului întreprinderii?
3. De ce în bilanţul contabil este obligatorie expresia bănească a mijloacelor întreprinderii şi a surselor de formare a acestora?
4. De ce bilanţul contabil se întocmeşte la o dată determinată?
5. Care sunt cele două părţi ale bilanţului contabil şi în ce constă esenţa lor?
6. Numiţi capitolele activului şi pasivului bilanţului contabil.
7. Ce caracterizează subcapitolele şi posturile bilanţului contabil?
8. După ce criterii s-au grupat posturile de activ şi pasiv ale bilanţului contabil?
9. Caracterizaţi posturile activelor pe termen lung.
10. Caracterizaţi posturile activelor curente.
11. Caracterizaţi succint posturile capitalului propriu.
12. Caracterizaţi posturile datoriilor pe termen lung.
13. Caracterizaţi succint datoriile pe termen scurt.
14. În ce constă esenţa tipurilor I şi II ale modificărilor în bilanţul contabil sub influenţa operaţiunilor economice?
15. Explicaţi esenţa tipurilor III şi IV ale modificărilor în bilanţul contabil sub influenţa operaţiunilor economice.
16. Care este însemnătatea funcţiei generalizatoare a bilanţului contabil?
17. Explicaţi esenţa funcţiei informaţionale a bilanţului contabil.
18. Explicaţi importanţa şi conţinutul funcţiei analitice a bilanţului contabil.

Capitolul 4.
Sistemul de conturi şi dubla înregistrare

Obiectivele capitolului:

1. Dezvăluirea noţiunii de conturi contabile şi a structurii acestora, examinarea funcţiilor îndeplinite de conturi.
2. Studierea conţinutului conturilor de activ şi pasiv, însuşirea tehnicii efectuării înregistrărilor în conturi şi determinării soldului final al acestora.
3. Examinarea esenţei celui mai important element al metodei contabilităţii — dubla înregistrare care este necesară pentru sistematizarea informaţiei în baza conturilor contabile; familiarizarea cu tipurile de modificări în componenţa activelor şi pasivelor.
4. Concretizarea rolului corespondenţei conturilor la întocmirea formulelor contabile (înregistrărilor); precizarea factorilor care determină corespondenţa conturilor.
5. Dezvăluirea funcţiilor conturilor sintetice şi analitice, determinarea legăturii reciproce între conturile contabilităţii sintetice şi analitice.
6. Studierea necesităţii şi modului de întocmire a balanţelor de verificare a conturilor sintetice şi analitice, clarificarea interdependenţei dintre acestea.
7. Examinarea legăturii reciproce dintre conturi şi bilanţul contabil şi însemnătatea acesteia.
8. Determinarea rolului Planului de conturi contabile unic pentru reflectarea operaţiunilor economice ale agentului economic; însuşirea structurii Planului de conturi, a clasificării conturilor şi modului de simbolizare a acestuia.

4.1. Noţiune de conturi contabile, funcţiile şi structura acestora

Contabilitatea certifică şi înregistrează operaţiunile economice ale unui sau altui tip al activităţii agentului economic, adică „fotografiază" obiectiv, reflectă evenimentele care atestă efectuarea operaţiunii economice. Pentru a grupa logic evenimentele după diferiţi indicatori şi tipuri este necesar a exprima diversitatea lor într-un limbaj unic - limbajul contabil bazat pe noţiunea de conturi.

înregistrarea efectuată în conturi permite contabilităţii să servească drept memorie, adică să păstreze amprentele evenimentelor produse în viaţa economică, de asemenea aceasta dă posibilitatea de a determina rezultatele activităţii întreprinderii. Totalitatea informaţiilor obiective grupate în atare mod permite a exercita controlul asupra activităţii şi gestiunii, căpătând în acest caz un sens dublu - ca apreciere a oportunităţii deciziilor şi ca criteriu al legalităţii operaţiunilor.

Contul reprezintă un criteriu de grupare care indică caracterul concret al operaţiunilor economice reflectate în acesta, apartenenţa acestora la o anumită clasă (categorie) de obiecte ale contabilităţii. Contul este un important instrument pentru reflectarea şi explicarea corelaţiei care stă la baza operaţiunilor economice.

Contul reprezintă un mijloc de reflectare a unui fenomen economic determinat, de aceea conturile se deschid pentru fiecare obiect contabil. Totalitatea conturilor constituie baza sistemului informaţional al întreprinderii - al contabilităţii.

Ca element al metodei contabilităţii contul permite a urmări modificările care se produc în componenţa activelor şi pasivelor, situaţia acestora la o dată determinată. Conturile sânt necesare de asemenea pentru reflectarea veniturilor, cheltuielilor şi rezultatului financiar al întreprinderii.

în cont se acumulează toată informaţia privind influenţa

operaţiunilor economice asupra obiectului contabilităţii reflectat. Prin urmare, conturile reprezintă un important mijloc de colectare, acumulare şi sistematizare a informaţiei agentului economic.

Operaţiunile economice pot să majoreze sau să micşoreze obiectele contabile reflectate în cont. Din aceste considerente fiecare cont este divizat în două părţi, având forma literei „T". Contul cuprinde următoarele elemente: codul, denumirea, părţile contului.

Codul reprezintă un simbol numeric atribuit fiecărui cont. Utilizarea codurilor este condiţionată de necesitatea memorizării mai uşoare a acestora şi prelucrării automatizate a informaţiei.

Denumirea contului simbolizează un obiect concret reflectat în contul respectiv şi exprimă funcţia economică a contului.

Părţile contului simbolizează nişte notaţii tehnice convenţionale care îndeplinesc funcţii de grupare.

Partea stângă a contului se numeşte **debit,** iar partea dreaptă - **credit.** Contul poate fi prezentat schematic în felul următor:

Cont _____
(codul, denumirea contului)

Debit	Credit

Fiecare parte a contului este destinată reflectării indicatorului care caracterizează situaţia obiectului de observare la începutul şi sfârşitul perioadei de gestiune numită **sold,** precum şi pentru reflectarea modificărilor referitoare la majorarea sau micşorarea valorii iniţiale numită **rulaj.**

Operaţiunile economice care prevăd modificări ale părţilor opuse ale contului se reflectă în mod diferit. Stabilirea părţilor în care urmează a se face înregistrarea majorărilor şi a micşorărilor depinde de conţinutul economic al contului care indică funcţia contabilă a acestuia. în unele conturi operaţiunile economice care reflectă majorarea se înregistrează pe partea stângă, adică în debit, iar cele care reflectă micşorarea -

pe partea dreaptă, adică în credit. La alte conturi majorarea se înregistrează în partea dreaptă, adică în creditul contului, iar micşorarea - în partea stângă, adică în debitul contului.

Rulajul contului. Pe parcursul perioadei de gestiune întreprinderile efectuează un mare număr de operaţiuni privind intrarea şi ieşirea patrimoniului, precum majorarea şi micşorarea surselor de mijloace. Toate operaţiunile economice trebuie să fie reflectate în conturile corespunzătoare. Totalitatea sumelor înregistrate în debitul sau creditul unui cont care reprezintă majorările sau micşorările unui obiect contabil concret, într-o anumită perioadă de timp (o lună), se numeşte **rulaj.** Concomitent totalitatea înregistrărilor reflectate în debitul contului se numeşte **rulaj debitor,** iar a celor reflectate în creditul contului - **rulaj creditor.**

Este necesar de menţionat că în rulajul contului soldul iniţial nu se include.

Soldul contului reprezintă existentul patrimoniului şi a surselor de formare a acestuia la începutul şi sfârşitul lunii respective. De exemplu, dacă procesul contabil se efectuează în luna aprilie, patrimoniul şi sursele vor fi prezentate la 31 martie şi 30 aprilie. Soldul iniţial se preia din datele contului perioadei precedente sau din bilanţul contabil. Mişcarea patrimoniului şi a surselor duce la modificarea soldului iniţial, de aceea după înregistrarea tuturor modificărilor parvenite în cont (rulaje) se poate determina situaţia acestuia la finele unei anumite perioade, adică soldul final.

Modul de înregistrare a operaţiunilor economice în contabilitate depinde de natura soldului. Savantul jugoslav Ivo Dutcovici a formulat două reguli de înregistrare a operaţiunilor economice în conturile contabile[5].

[5] Соколов Я. В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней. М. ЮНИТИ, 1995. p. 304.

1. Pentru a majora soldul contului este necesar a efectua înregistrarea pe aceeaşi parte (dreaptă sau stângă) pe care se află soldul iniţial.
2. Pentru a micşora soldul contului este necesar a efectua înregistrarea pe partea opusă (stângă sau dreaptă) celeia în care se află soldul iniţial.

Din cele sus menţionate rezultă că la studierea structurii interioare a conturilor contabile şi a utilizării ulterioare a acestora pentru reflectarea operaţiunilor economice o importanţă deosebită are determinarea locului de aflare în cont a soldului iniţial de care depinde decizia referitor la partea în care urmează a fi înregistrată operaţiunea (debitul sau creditul contului) care caracterizează majorarea sau micşorarea soldului iniţial.

Fiind un element important al sistemului informaţional contabil şi un instrument curent necesar pentru ţinerea evidenţei contabile, conturile trebuie să răspundă tuturor cerinţelor ultimului, îndeplinind anumite funcţii, principalele fiind funcţiile economică, informaţională, de control, de grupare şi contabilă (fig. 4.1).

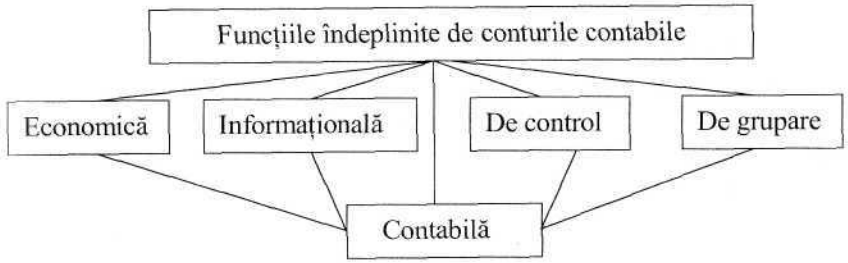


Fig. 4.1. **Funcţiile conturilor contabile**

Funcţia economică prevede reflectarea unui obiect contabil concret pe un cont distinct, pornind de la conţinutul economic al acestuia.

Funcţia informaţională reprezintă reflectarea reglementată a realităţii despre obiectele contabile. Aceasta necesită înregistrarea, prelucrarea, transmiterea şi păstrarea informaţiei şi se asigură cu ajutorul urmăririi totale, continue, argumentate din punct de vedere documentar a tuturor modificărilor.

Funcţia de control îndeplinită de conturi este asigurată prin procedee deosebite de observare şi generalizare (totalizare) a datelor, compatibilitatea indicatorilor, exigenţele sporite faţă de veridicitatea, obiectivitatea şi oportunitatea informaţiei.

Funcţia de grupare se îndeplineşte prin generalizarea informaţiei economice pe tipuri de bunuri, destinaţia lor, procese economice, adică prin reflectarea acesteia pe obiecte contabile concrete.

Funcţia contabilă constă în aplicarea unui procedeu determinat de înregistrare a informaţiei pe conturi, în funcţie de modificările dictate de operaţiunile economice şi funcţia pe care o îndeplineşte contul respectiv. Prin urmare, funcţia contabilă este determinată de conţinutul economic al contului şi în baza acesteia se asigură îndeplinirea tuturor funcţiilor enumerate mai sus.

4.2. Clasificarea conturilor contabile

Necesitatea clasificării conturilor rezultă din multitudinea de obiecte contabile existente care se caracterizează printr-o diversitate esenţială. Esenţa clasificării constă în descrierea corectă şi clară a obiectelor contabilităţii în baza conturilor contabile şi plasarea acestora într-o ordine determinată. Clasificarea conturilor contabile contribuie la însuşirea mai profundă a metodei contabilităţii, permite a cunoaşte caracteristicile conturilor: conţinutul şi destinaţia acestora, uniformitatea în reflectarea operaţiunilor economice. Ea se bazează pe cercetarea proceselor economice—de producţie şi financiare care formează activitatea întreprinderii. Prin urmare, pentru realizarea unei uniformităţi

este necesară nu, pui" şi simplu concepţia Planului de conturi, ci concepţia de clasificare a conturilor. De aici rezultă că la baza Planului de conturi trebuie să stea clasificarea conturilor. Planul construit în afara clasificării nu va ordona informaţia reflectată şi acesta va fi complicat de înţeles.

Orice clasificare a conturilor urmăreşte minimum trei scopuri:

1) să arate natura unui sau altui cont (fiecare cont poate fi înţeles numai în comparaţie cu alte conturi);
2) să poată utiliza orice cont (adică să aleagă corect conturile la întocmirea formulei contabile);
3) să aibă la dispoziţie reperele necesare la elaborarea Planului de conturi.

Toate conturile contabile pot fi grupate după trei criterii:

- în funcţie de destinaţia acestora - în conturi bilanţiere, rezultativeetc;
- în raport cu bilanţul - în conturi de activ şi de pasiv;
- în funcţie de conţinut şi structură - în clase determinate (%4.2).

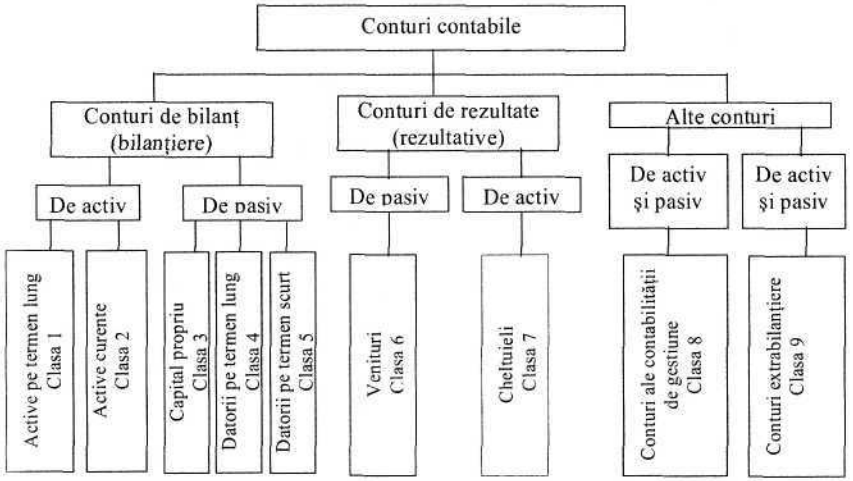


***Fig. 4.2* Clasificarea conturilor contabile**

Conturile de bilanţ reprezintă conturile care se utilizează pentru întocmirea bilanţului contabil (clasele 1—5).

Conturile de rezultate sunt conturi de venituri şi cheltuieli destinate determinării rezultatului financiar (clasele 6 şi 7).

Alte conturi cuprind conturile contabilităţii de gestiune (clasa 8) şi conturi în afara bilanţului (extrabilanţiere) (clasa 9).

Fiecare clasă cuprinde o anumită grupă de conturi destinate reflectării obiectelor contabile omogene. De exemplu, clasa 1 include conturile necesare pentru evidenţa tipurilor de bunuri cu o durată de utilizare mai mare de un an, adică cu caracter de lungă durată. **Planul de conturi contabile** utilizat în Republica Moldova constă din 9 clase.

Gruparea conturilor în active şi pasive este convenţională, întrucât astfel de divizare se efectuează în raport cu bilanţul contabil. Deşi se ştie că o atribuţie directă au doar conturile claselor 1-5, după acest criteriu se recomandă divizarea tuturor conturilor contabile.

în cadrul conturilor de bilanţ sunt şi **conturi rectificative** (de regularizare) care se numesc şi contrarii, întrucât se opun unui oarecare alt cont de activ sau de pasiv, de aceea se subdivizează în conturi contractive şi contrpasive. în cazurile în care contul contrar se opune altui cont activ acesta se numeşte contraactiv. în clasa 1 *„Activepe termen lung "* conturile contrarii (rectificative) cuprind conturile *113 „Amortizarea activelor nemateriale", 124 „Uzura mijloacelor fixe "* şi *126 „ Epuizarea resurselor naturale ".* în cazul când contul contrar se opune altui cont pasiv, acesta se numeşte cont contrapasiv. în clasa 3 „ *Capital propriu"* acestea sunt conturile *313 „ Capital nevărsat", 314 „Capital retras"* şi *334 „Dividende plătite în avans ".*

Un alt criteriu de grupare a conturilor este apartenenţa lor la un anumit tip de contabilitate (tab. 4.1).

Tabelul 4.1

Tipuri de contabilitate şi destinaţia conturilor contabile

Tipuri de contabilitate	Numărul şi denumirea clasei de conturi	Destinaţia conturilor
Contabilitatea financiară	Clasa 1 „Active pe termen lung Clasa 2 „Active curente" Clasa 3 „Capital propriu" Clasa 4 „Datorii pe termen lung" Clasa 5 „Datorii pe termen scurt" Clasa 6 „Venituri" Clasa 7 „Cheltuieli"	Generalizarea informaţiei privind situaţia şi mişcarea mijloacelor şi surselor de formare a acestora, veniturile şi cheltuielile precum şi determinarea rezultatului financiar
Contabilitatea de gestiune (managerială)	Clasa 8 „Conturi ale contabilităţii de gestiune"	Generalizarea informaţiei privind consumurile de producţie, costul producţiei (serviciilor) şi alţi indicatori interni
Contabilitatea extrabilanţieră (în afara bilanţului)	Clasa 9 „Conturi extrabilanţiere"	Generalizarea informaţiei privind existenţa şi mişcarea patrimoniului care nu aparţine întreprinderii cu drepturi de proprietar, datoriile neincluse în bilanţ

Apartenenţa conturilor la contabilitatea financiară, de gestiune (managerială) sau extrabilanţieră este dictată de necesitatea grupării informaţiei pentru diverşi utilizatori.

4.3. Conturi de activ şi de pasiv

în conturile contabile se reflectă operaţiunile economice, care exercită influenţa economică în două direcţii: majorare (+) sau micşorare (-). Un rol important are determinarea corectă a părţii contului (debit

sau credit) în care vor fi înregistrate datele.

După cum se ştie, bilanţul contabil al oricărei întreprinderi este alcătuit din posturi incluse în activ şi pasiv, adică posturi care grupează patrimoniul pe tipuri şi surse de formare a acestora. Analog posturilor de bilanţ, conturile contabile, după cum s-a menţionat, se subdivizează în conturi de activ şi de pasiv.

Conturi de activ sunt conturile destinate pentru ţinerea evidenţei elementelor patrimoniale, consumurilor şi cheltuielilor. Conturile de activ cuprind, de exemplu, conturile *111 „Active nemateriale ", 811 „Producţiea de bază"* şi *711 „ Costul vânzărilor".*

Conturile de pasiv reprezintă conturile care reflectă sursele de formare a patrimoniului, precum şi conturile de venituri.

Conturi de pasiv sunt conturile *311 „Capital statutar", 411 „ Credite bancare pe termen lung ", 521 „Datorii pe termen scurt privind facturilor comerciale "* şi *611 „ Venituri din vânzări".*

Construcţia conturilor de activ şi de pasiv este diferită şi necesită o examinare separată. Oglindirea contului de activ este arătată mai jos (fig. 4.3).

Structura contului de activ demonstrează modul de efectuare a înregistrărilor în cont care constă în următoarele:

- în debit se reflectă situaţia iniţială a obiectului contabilizat (soldul iniţial), operaţiunile economice care majorează însemnătatea soldului iniţial (rulajul) şi soldul final;
- în credit se înscriu operaţiunile economice care diminuează importanţa activului.

Soldul final poate fi debitor sau nul, deoarece este imposibil a consuma valori mai mari decât există în realitate. Acesta se determină prin adunarea soldului iniţial cu suma rulajului debitor al contului şi scăderea sumei rulajului creditor.

Contul_____

(codul, denumirea contului)

Debit	Credit
Sold la începutul lunii	
Operaţiuni economice care duc la majorarea activului (+)	Operaţiuni economice care duc la micşorarea activului (-),
Rulaj debitor	Rulaj creditor
Sold la sfârşitul lunii	

***Fig. 4.3.* Schema contului de activ**

La determinarea soldului final al contului de activ poate fi utilizată următoarea formulă:

$$Sf = Si + D - C,$$

unde Sf reprezintă soldul final;

Si-soldul iniţial;

D - rulajul debitor;

C - rulajul creditor.

În continuare este prezentat un exemplu de reflectare a informaţiei în contul de activ:

Contul 241 „Casa"

Debit		Credit	
Sold	500		
1. Intrări	20 000	2. Cheltuieli	18 000
3. Intrări	30 000	4. Cheltuieli	31500
Rulaj	50 000	Rulaj	49 500
Sold	1 000		

Conform datelor din bilanţ, în casierie figurează sold în sumă de 500 lei. în baza acestei informaţii, deschizând contul respectiv, soldul la începutul lunii în sumă de 500 lei se înregistrează în debit, întrucât este un cont de activ. Potrivitregulii de funcţionare aconturilor de activ, sumele ce reprezintă maj orări se înregistrează în debit, iar sumele ce reprezintă micşorări - în

credit. Pe parcursul lunii curente în urma efectuării a două operaţiuni în casierie s-au încasat mijloace băneşti în sumă totală de 50 000 lei (20 000 + 30 000), ceea ce constituie rulaj debitor. Suma totală a banilor utilizaţi din casierie (rulajul creditor) a constituit 49 500 lei.

După determinarea rulajelor debitor şi creditor ale contului este necesar a calcula soldul final al perioadei de gestiune: 500 + 50 000 -49 500 =1000 lei.

Schema contului de pasiv (fig. 4.4) este opusă schemei contului de activ.

Contul _____
(codul, denumirea contului)

Debit	Credit
	Sold la începutul lunii
Operaţiuni economice care duc la micşorarea pasivului (–),	Operaţiuni economice care reflectă majorarea pasivului (+)
Rulaj debitor	Rulaj creditor
	Sold la sfârşitul lunii

***Fig. 4.4.* Schema contului de pasiv**

După cum se vede din schema prezentată, în contul de pasiv modul de efectuare a înregistrărilor este următorul:

- în creditul contului se reflectă soldul iniţial, operaţiunile economice care majorează valoarea soldului iniţial (rulaj) şi soldului final;
- în debit se înregistrează operaţiunile economice care micşorează valoarea soldului iniţial (rulaj),

în conturile de pasiv soldul este permanent creditor (sau nul), întrucât pot fi utilizate doar sursele de finanţare existente.

Soldul final al contului de pasiv este egal cu suma soldului creditor la începutul perioadei şi a rulajului creditor cu scăderea rulajului debitor.

Pentru determinarea soldului contului de pasiv poate fi utilizată următoarea formulă:

Sf = Si + C - D.

Exemplu de reflectare a informaţiei în contul de pasiv:

Contul 411 „Credite bancare pe termen lung"

Debit			Credit
		Sold	60 000
2. Rambursarea creditului	150 000	1. Primirea creditului	100 000
4. Rambursarea creditului	170 000	3. Primirea creditului	200 000
Rulaj	320 000	Rulaj	300 000
		Sold	40 000

Conform datelor din bilanţ, datoriile faţă de bancă pentru creditele pe termen lung au constituit 60 000 lei. Deschizând contul *411 „Credite bancare pe termen lung"*, soldul la începutul lunii în sumă de 60 000 lei se înscrie în credit, întrucât este un cont de pasiv.

Pe parcursul lunii, în urma efectuării a două operaţiuni, datoriile s-au majorat în sumă totală de 300 000 lei (100 000 + 200 000), ceea ce constituie rulaj creditor.

Diminuarea datoriilor ca rezultat al rambursării creditului în urma efectuării a două operaţiuni constituie 320 000 lei (150 000 +170 000), adică este rulaj debitor.

După determinarea rulajelor creditor şi debitor ale contului se calculează soldul final egal cu 40 000 lei (60 000 + 30 000 - 320 000).

Soldurile finale ale conturilor de activ şi de pasiv sunt preluate la sfârşitul perioadei de gestiune în bilanţul contabil. De aceea aceste conturi se numesc **conturi de bilanţ.**

însă este de remarcat că există conturi care nu se reflectă în bilanţ. Acestea sunt conturile de consumuri şi alte conturi din clasa 8, sumele acumulate (rulajele) ale cărora se decontează la finele fiecărei perioade de gestiune, astfel închizându-le. De aceea astfel de conturi nu au

solduri iniţial şi final şi se numesc **conturi tranzitorii.** Conturile tranzitorii cuprind conturile *811,, Producţia de bază ", 812,, Activităţi auxiliare "* şi *813,, Consumuri indirecte de producţie ".*

Modul de reflectare a informaţiei în conturile tranzitorii este redat maijos.

Contul 813 „Consumuri indirecte de producţie"

Debit			Credit
1. Consum de materiale	10 000	7.Decontarea consumurilor acumulate	30 000
2. Consum de energie electrică	8 000		
2. Calcularea uzurii obiectelor de mică valoare şi scurtă durată	2 000		
3. Reflectarea consumurilor privind retribuirea muncii	5 000		
4. Contribuţii pentru asigurările sociale	1450		
5. Calcularea uzurii mijloacelor fixe	3550		
Rulaj	30 000	Rulaj	30 000

Consumurile în debitul contului *813 „ Consumuri indirecte de producţie "*se acumulează pe parcursul lunii de gestiune, iar în credit acestea se decontează totalmente la finele lunii, de aceea soldul lipseşte (nu are sold).

4.4. Dubla înregistrare şi însemnătatea acesteia

Conturile au apărut ca unul din primele procedee ale contabilităţii. Totodată despre acestea trebuie şi este necesar de vorbit numai în raport cu aplicarea dublei înregistrări care a transformat toate conturile într-un sistem unic închis.

Dubla înregistrare a apărut ca urmare a dezvoltării economice. Prima descriere sistemică a acesteia a apărut în anul 1494 şi a fost dată de călugărul franciscan Luca Paciolo. Marele poet german Goethe a numit dubla înregistrare „una din cele mai sublime creaţii ale spiritului omenesc".

Antonio Tallente, introducând în anul 1525 noţiunea de contabilitate dublă, a subliniat că dacă în evidenţă lipseşte dubla înregistrare, nu există temeiuri nici pentru ţinerea contabilităţii.

Sistemul dublei înregistrări se *bazează* pe principiul dualismului care înseamnă că toate fenomenele economice au două aspecte: majorări şi micşorări, pierderi şi procurări, apariţii şi dispariţii care se compensează reciproc şi se reflectă în două conturi.

Dualitatea reflectării în contabilitate este un principiu important şi fundamental. De la dubla înregistrare începe contabilitatea.

O particularitate caracteristică a contabilităţii este reflectarea fiecărei operaţiuni economice nu ca un fenomen economic izolat, ci ca o parte componentă a programului economic în funcţiune. Acest lucru se realizează datorită faptului că fiecare operaţiune economică, pornind de la conţinutul economic al acesteia şi dualismul caracterului, vizează în mod obligatoriu două obiecte contabile şi respectiv două conturi. De exemplu, în cazul în care întreprinderea procură mărfuri, pe de o parte, se măreşte cantitatea acestora la depozit, iar, pe de altă parte, cu aceeaşi sumă se micşorează mijloacele băneşti existente, dacă mărfurile sunt cumpărate contra numerar sau apar datorii faţă de furnizori, dacă mărfurile nu sunt încă achitate.

Metoda dublei înregistrări a operaţiunilor economice în contabilitate este condiţionată nu atât de tehnica efectuării înregistrării contabile, cât de natura economică a mişcării tuturor obiectelor de evidenţă contabilă.

Reflectarea dublă a operaţiunilor economice pe conturi reprezintă un important procedeu al contabilităţii care înregistrează obiectiv operaţiunile economice efectuate şi este condiţionată de procesele reale care se produc în gospodărie.

Datorită dublei înregistrări în conturi sistemul informaţional al contabilităţii capătă dinamism, capacitatea de a reflecta nu numai caracteristica cantitativă şi calitativă a informaţiei economice, ci şi

mişcarea fluxurilor acesteia.

Dubla înregistrare caracterizează mişcarea obiectelor contabile, indică direcţia acestei mişcări, generează informaţii care au un conţinut dublu:

- arată modificarea obiectelor contabilizate în două conturi legate;
- urmăreşte direcţia mişcării obiectelor contabile.

Debitul şi creditul aceleiaşi sume constituie în contabilitatea în partidă dublă două elemente ale înscrierii operaţiunii în două conturi. Prin urmare, la reflectarea operaţiunilor în contabilitate cu utilizarea metodei dublei înregistrări sunt prezente în mod obligatoriu trei componente: conţinutul operaţiunii economice (descrierea acesteia), contul debitat, contul creditat. Aceasta permite a stabili interdependenţa economică a obiectelor contabile. Legătura reciprocă dintre conturile contabile prin intermediul dublei înregistrări se numeşte **corespondenţa conturilor.**

în continuare vom prezenta un exemplu de reflectare a operaţiunilor în conturile contabile după metoda dublei înregistrări. Furnizorii au livrat materiale, valoarea cărora în sumă de 40 000 lei încă nu a fost achitată. în sistemul dublei înregistrări această operaţiune economică poate fi reflectată în felul următor.

Contul 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale”		Contul 211 „Materiale”	
Debit	Credit	Debit	Credit
	40 000 ←→	40 000	

Generalizând cu ajutorul dublei înregistrări datele unor conturi corespondente concrete, obţinem informaţii privind modificările obiectelor contabile.

Dubla înregistrare, fiind elementul important al metodei contabilităţii, îndeplineşte de asemenea funcţii de control. Cu ajutorul acesteia se efectuează controlul asupra veridicităţii informaţiei privind operaţiunile economice şi corectitudinea reflectării acestora în cadrul sistemului de conturi.

în cazul efectuării controlului trebuie să fie îndeplinite în mod obligatoriu următoarele condiţii:

- suma rulajelor debitoare trebuie să fie întotdeauna identică cu suma rulajelor creditoare din cadrul aceluiaşi sistem de conturi;
- suma soldurilor debitoare este întotdeauna identică cu suma soldurilor creditoare din cadrul aceluiaşi sistem de conturi;

Lipsa unei atare egalităţi arată încălcarea principiului dualităţii reflectării, adică existenţa greşelilor comise la înregistrarea datelor în conturile contabile care trebuie să fie depistate şi lichidate.

Operaţiunile economice se reflectă în conturile contabile în consecutivitatea efectuării acestora, adică în ordine cronologică, înainte de înregistrarea sumelor operaţiunilor în conturi se analizează conţinutul acestora în baza documentelor primare şi se aleg conturile în care trebuie să se efectueze înregistrările. Reflectarea fiecărei operaţiuni economice, fiind corectă din punctul de vedere al metodologiei şi argumentării, constituie garanţia obiectivităţii şi veridicităţii contabilităţii.

La desfăşurarea activităţii economice la întreprinderi se efectuează un număr mare de diverse operaţiuni. însă, luând în considerare influenţa acestora asupra modificărilor care se produc în componenţa mijloacelor (activelor) şi surselor de formare (pasivelor), pot fi evidenţiate patru tipuri de operaţiuni economice.

Primul tip este legat de modificarea produsă numai în componenţa

activelor întreprinderii. în acest caz un tip de active se majorează, alt tip - se micşorează.

La reflectarea unui atare tip de operaţiuni economice se utilizează două conturi de activ: în debitul unui cont se arată majorarea activului, iar în creditul altui cont - micşorarea acestuia.

Exemplu. De pe contul de decontare s-au ridicat mijloace băneşti în numerar în sumă de 50 000 lei.

Această operaţiune se reflectă în conturi în felul următor:

Contul 242 „Cont de decontare"		Contul 241 „Casa"	
Debit	Credit	Debit	Credit
	50 000 ←	→ 50 000	

încasarea banilor în casierie a dus la majorări în contul de activ *241 „ Casa "* şi micşorarea disponibilului din contul de activ *242 „ Cont de decontare "*.

AI doilea tip de operaţiuni economice este legat de modificări produse numai în componenta pasivelor întreprinderii. în acest caz un tip de pasive se majorează, alt tip - se micşorează.

La reflectarea unui atare tip de operaţiuni economice se utilizează două conturi de pasiv: în creditul unui cont se indică majorarea pasivului, iar în debitul altui cont - micşorarea acestuia.

Exemplu. O parte din profitul anilor trecuţi în sumă de 120 000 lei se utilizează pentru majorarea capitalului statutar.

Schema reflectării acestei operaţiuni în conturi este următoarea:

Contul 332 „Profitul nerepartizat al anilor precedenţi"		Contul 311 „Capital statutar"	
Debit	Credit	Debit	Credit
120 000 ↑			120 000 ↑

Utilizarea profitului a dus la micşorarea acestuia în contul *332 „ Profitul nerepartizat al anilor precedenţi "* şi majorarea capitalului statutar în contul *311 „ Capital statutar"*.

AI treilea tip de operaţiuni economice este legat de intrarea mijloacelor la întreprindere, ceea ce duce la majorarea atât a activelor, cât şi a pasivelor.

La reflectarea acestui tip de operaţiuni economice se utilizează contul de activ şi contul de pasiv. în debitul contului de activ se reflectă majorarea activului, iarîn creditul contului de pasiv-majorarea pasivului.

Exemplu. întreprinderea a primit de la bancă un credit pe termen scurt în sumă de 100 000 lei.

Această operaţiune va fi reflectată în conturile contabile în felul următor.

Contul 242 „Cont de decontare"		Contul 511 „Credite bancare pe termen scurt"	
Debit	Credit	Debit	Credit
100 000 ↑			100 000 ↑

Primirea creditului a dus la majorarea mijloacelor băneşti în contul *242 „ Cont de decontare "* şi a datoriilor faţă de bancă, ce este reflectat în contul 577 *„ Credite bancare pe termen scurt"*.

Al patrulea tip de operaţiuni economice este legat de ieşirea mijloacelor economice din gestiunea întreprinderii, fapt ce duce la micşorarea concomitentă a activelor şi pasivelor.

La reflectarea acestui tip de operaţiuni de asemenea se utilizează conturile de activ şi de pasiv. În cadrul creditului contului de activ se arată micşorarea activului, iar în debitul contului de pasiv-micşorareapasivului.

Exemplu. Din casierie au fost achitate datoriile aferente salariaţilor în sumă de 30 000 lei.

Schema reflectării acestei operaţiuni în conturi este următoarea:

Contul 241 „Casa”		Contul 531 „Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii”	
Debit	Credit	Debit	Credit
	30 000 ←→	30 000	

Prin urmare, achitarea salariilor angajaţilor a dus la diminuarea numerarului în contul *241 „ Casa "* şi diminuarea datoriilor lor faţă de angajaţi, ce este reflectat în debitul contului *531,, Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii".*

Operaţiunile economice examinate mai sus cuprind toate variantele posibile de utilizare a conturilor pentru reflectarea operaţiunilor în cadrul sistemului dublei înregistrări.

4.5. înregistrări contabile şi tipurile acestora

Obiectele contabile reflectate în conturi intră în corespondenţă care se caracterizează prin adresele modificărilor survenite ca rezultat al operaţiunilor economice efectuate şi mărimea acestor modificări. Adresele corespondenţei conturilor sunt elementele conturilor (denumirea sau codurile acestora) care caracterizează obiectul contabil reflectat în cont. Conturile legate reciproc cu operaţiunile economice se numesc **conturi corespondente.**

Corespondenţa conturilor contabile depinde de un şir de factori, din care principalii sunt: factorii economici, organizatorici, juridici şi metodologici.

Factorii economici influenţează asupra corespondenţei conturilor contabile prin mişcarea activelor şi pasivelor şi metodele

de ţinere a contabilităţii. Mişcarea activelor şi pasivelor se reflectă prin înregistrări contabile simple şi compuse şi determină corespondenţa conturilor contabile. Factorul economic este o mărime variabilă care depinde de numărul de conturi utilizate, tipurile de activităţi, diversitatea operaţiunilor economice.

Factorii organizatorici depind de structura sistemelor economice şi gestionarea unităţilor economice, precum şi de formele de organizare a contabilităţii la întreprinderi (mixte, pe acţiuni, mici etc.) Tipurile de lucrări contabile după caracter şi volum nu sunt similare. Indicatorii din rapoarte, de exemplu, pentru întreprinderile mici, vor fi diferiţi.

Factorii juridici sunt condiţionaţi de actele normative juridice. Prin actele normative evidente se reglementează metodele de administrare a gospodăriei, procedeele de creare şi lichidare a întreprinderii, modul de recuperare a prejudiciului, drepturile, obligaţiunile şi responsabilitatea contabililor.

Factorii juridici influenţează asupra corespondenţei conturilor prin intermediul factorilor economici şi organizatorici.

Dacă din unele motive se încalcă interrelaţiile factorilor juridici cu cei economici şi organizatorici, factorii juridici influenţează nemijlocit conturile contabile.

Factorii metodologici sunt condiţionaţi de metodele care rezultă din Standardele Naţionale de Contabilitate, Legea contabilităţii şi alte documente care reglementează metodele de ţinere a contabilităţii a unor obiecte concrete, precum şi de procedeele juridice utilizate în contabilitate, cum sunt documentarea şi inventarierea, evaluarea şi calculaţia, conturile şi dubla înregistrare, rapoartele financiare.

Corectitudinea, fundamentarea economică, juridică şi metodologică a fiecărei corespondenţe a conturilor reprezintă o garanţie indispensabilă a obiectivităţii şi veridicităţii contabilităţii.

Modalitatea de exprimare a relaţiilor dintre două conturi şi a

estimării valorice a indicatorului care caracterizează operaţiunea economică concretă se numeşte **formulă contabilă** (înregistrare). Prin urmare, formula contabilă reprezintă descrierea operaţiunii economice şi este menită să evidenţieze calităţile substanţiale specifice operaţiunilor.

Aceasta conţine următoarele elemente:

- denumirea (codul) contului debitor;
- denumirea (codul) contului creditor;
- mărimea modificărilor (suma).

Formula se întocmeşte de contabil după:

- conştientizarea şi analiza operaţiunii economice înregistrate în documentul primar;
- stabilirea tipului de modificări generate de operaţiunea respectivă;
- determinarea conturilor corespondente în care trebuie reflectate modificările;
- stabilirea uneia din cele două părţi ale contului (debit sau credit) în care trebuie să fie reflectată operaţiunea economică.

Formula contabilă poate fi prezentată într-o variantă simplificată, în care se indică numai conturile corespondente. De exemplu, operaţiunea de încasare a banilor din vânzarea mărfurilor poate fi redată astfel:

Debit contul 241 „Casa" 8 000 lei
Credit contul 611 „Venituri din vânzări" 8 000 lei.

în funcţie de numărul de conturi corespondente formulele contabile se subdivizeazăîn simple şi compuse.

înregistrarea contabilă care este formată dintr-un cont debitor şi un cont creditor se numeşte **formulă contabilă simplă.**

Exemplu. Din casieria întreprinderii au fost transferate pe contul de decontare la bancă mijloace băneşti în sumă de 7 000 lei. în urma

acestei operaţiuni economice s-au produs modificări în două conturi: *241 „ Casa "* şi *242 „ Cont de decontare "*. Analizând conţinutul operaţiunii economice şi luând în consideraţie regulile de funcţionare a conturilor, operaţiunea trebuie să fie reflectată prin următoarea înregistrare:

Debit contul 242 „Cont de decontare" 7 000 lei.
Credit contul 241 „Casa" 7 000 lei

După trecerea în cont a sumei soldul contului de decontare în bancă s-a majorat cu 7 000 lei,iar în casieria întreprinderii s-a micşorat cu aceeaşi sumă.

Corespondenţa conturilor poate fi notată şi altfel - prin săgeţi în schema cunoscută de conturi în formă de litera T.

Această metodă este ilustrativă şi se utilizează numai în scopuri didactice. în baza datelor din exemplul prezentat, schema corespondenţei conturilor este următoarea:

Contul 241 „Casa"			Contul 242 „Cont de decontare"	
Debit	Credit		Debit	Credit
Sold 8 000			Sold 30 000	
	7 000	←→	7 000	

Înregistrările contabile, în urma cărora un cont se debitează şi câteva conturi se creditează sau câteva se debitează şi un cont se creditează, se numesc **formule contabile compuse.**

Exemplu. La o întreprindere au intrat materiale de la furnizor în sumă de 30 000 lei şi obiecte de mică valoare şi scurtă durată în sumă de 5 000 lei. Această operaţiune se reflectă prin urătoarea formulă contabilă:

Debit contul *211 „Materiale"* 30 000 lei

Debit contul *213,, Obiecte de mică valoare și scrută durată "* 5 000 lei

Credit contul *521 „Datoriipe termen scurt privind facturile comerciale "* 35 000 lei

Această înregistrare contabilă este compusă, întrucât două conturi se debitează și un cont se creditează. Operațiunea a condus la majorarea:

volumului materialelor la depozitul întreprinderii în contul de activ *211 „Materiale";*

volumului obiectelor de mică valoare și scurtă durată intrate pe contul *213 „ Obiecte de mică valoare și scurtă durată ";*

datoriilor față de furnizori, ceea ce s-a reflectat în contul de pasiv *521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale".*

Această operațiune economică este prezentată schematic în fig.4.5.

Contul *211 „Materiale"*

Debit		Credit
Sold	40 000	
	2) 30 000	

Contul *213 „Obiectede mică valoare și scrută durată "*

Debit		Credit
Sold	20 000	
	2) 5 000	

Contul *521 „Datoriipe termen scurt privind facturile comerciale "*

Debit		Credit
	Sold	50 000
		2) 30 000
		2) 5 000

Fig. 4.5. Schema înregistrării contabile compuse

Vom examina, de asemenea, un exemplu de înregistrare contabilă compusă, în cadrul căreia un cont se debitează și câteva conturi se creditează.

Exemplu. In producția de bază se efectuează următoarele consumuri:

s-au consumat materiale de bază 60 000 lei

s-au calculat salariile muncitorilor din producția de bază 40 000 lei

s-au calculat contribuțiile la asigurările sociale din salariile calculate muncitorilor 11600 lei

s-au inclus în costul producției consumuri indirecte de producție 3 0 000 lei

înregistrarea contabilă va avea următorul aspect:

Debit contul *811 „ Producția de bază "* 141 600 lei

Credit contul *211 „Materiale "* 60 000 lei

Credit contul 557 „ *"Datoriifață de personal privind retribuirea muncii"* 40 000 lei

Credit contul *533 „ Datorii privind asigurările "* 11 600 lei

Credit contul *813 „ Consumuri indirecte de producție"* 30 000 lei

înregistrările contabile compuse nu încalcă regulile dublei înregistrări, întrucât, ca și în înregistrările contabile simple, se păstrează reflectarea interdependentă a operațiunilor economice în debitul și creditul conturilor (egalitatea totalurilor debitoare și creditoare). Utilizarea formulelor contabile compuse reduce substanțial numărul înregistrărilor pe conturi, facilitează munca contabilului.

Operațiunile economice se înscriu în conturile contabile în consecutivitatea efectuării acestora, adică în ordine cronologică. în activitatea practică înregistrarea cronologică se efectuează în registrele contabile și servesc drept un important mijloc de control asupra

Tabelul 4.2

Jurnal de înregistrare a operaţiunilor economice pe luna octombrie

Operaţiunea economică	Conturi corespondente		Suma în lei
	debit	credit	
1. Din casierie s-a depus pe contul de decontare suma încasată	242	241	7 000
2. Conform facturii fiscale nr. 217802 din 15.10.03 de la furnizor s-au primit:			
materiale	211	521	30 000
obiecte de mică valoare şi scurtă durată	213	521	5 000
3. în procesul de producţie s-au efectuat următoarele consumuri:			
materiale de bază;	811	211	60 000
salarizarea muncitorilor a producţiei de bază;	811	531	40 000
contribuţii la asigurările sociale la salariile calculate muncitorilor a producţiei de bază;	811	533	11 600
consumuri indirecte de producţie	811	813	30 000

oportunităţii şi plenitudinii reflectării operaţiunilor economice pe conturi.

Înjurnalul de înregistrare a operaţiunilor economice se înscriu numărul, data şi conţinutul succint al operaţiunii economice, conturile corespondente, suma. Acesta se întocmeşte în baza documentelor primare, care confirmă efectuarea operaţiunii.

Reflectarea operaţiunilor economice în registru poartă denumirea de înregistrare contabilă.

In tabelul 4.2 este prezentat un exemplu de întocmire a jurnalului de înregistrare în baza operaţiunilor economice indicate mai sus.

4.6. Conturi sintetice şi analitice, interdependenţa acestora

Pentru organizarea producţiei şi gestionarea activităţii economice sunt necesare date detaliate privind obiectele contabile. în scopul obţinerii informaţiei privind existenţa, mişcarea, starea şi utilizarea fiecărui obiect contabil se utilizează două tipuri de conturi: sintetice de gradul I şi II şi analitice.

Conturile sintetice conţin indicatorii generalizatori privind obiectele economice ale contabilităţii, adică activele, capitalul, datoriile în expresie valorică unică. Contabilitatea efectuată cu ajutorul conturilor sintetice se numeşte **contabilitate sintetică.**

Generalizarea informaţiei în conturile sintetice reprezintă o metodă de edificare a **sistemului de informaţii** argumentată ştiinţific care constă din câteva niveluri, fiecare îndeplinindu-şi sarcinile sale în gestionarea proceselor economice.

Primul nivel sunt conturile sintetice de gradul I, al doilea nivel - subconturile şi al treilea nivel - conturile analitice. Astfel, fiecare cont sintetic reprezintă un sistem informaţional complicat care cuprinde câteva niveluri de detaliere a informaţiei. în cadrul unui astfel de sistem informaţional contul sintetic joacă rolul de ecran, care generalizează datele contabile în expresie bănească unică pe tipuri omogene de bunuri şi surse ale acestora.

Conturile de gradul II, ca şi conturile sintetice, sunt reglementate de **Planul de conturi contabile,** însă întreprinderile pot introduce, după caz, conturi suplimentare de gradul II (subconturi).

Prin subcont se înţelege identificatorul grupei de obiecte de nivel mai inferior decât contul sintetic de gradul I.

Similar conturilor subconturilor li se atribuie denumirea şi simbolul (vezi § 4.9).

Modul de utilizare a subconturilor şi conturilor sintetice în ansamblu este identic. Aplicarea subconturilor are o mare însemnătate pentru conturile sintetice cu o componenţă diferită a obiectelor contabilizate.

Subconturile se utilizează preponderent pentru evidenţa mij loacelor fixe, materialelor, operaţiunilor de decontare etc.

Pentru gestionarea întreprinderii şi controlul activităţii economice, însă, este necesară informaţia privind părţile componente ale elementelor patrimoniale, soldurile şi mişcarea acestora atât în expresie bănească, cât şi cantitativă, privind datoriile concrete etc. De exemplu, referitor la mărfuri trebuie să se ştie felurile de mărfuri, cantitatea acestora, locul de aflare a fiecărei mărfi, gestionarii. Răspunsul la aceste întrebări îl oferă conturile analitice utilizate în contabilitate. Conturile care detaliază şi dezvăluie conţinutul conturilor sintetice pe tipuri de bunuri, surse de formare a acestora şi procese efectuate se numesc **conturi analitice.**

Contabilitatea care se ţine în conturile analitice pe contul„materiale" şi alte conturi care grupează informaţia detaliată privind patrimoniul, datoriile şi operaţiunile economice în cadrul fiecărui cont sintetic se numeşte **contabilitate analitică.**

De exemplu, în contul *211 „Materiale "* se contabilizează mărimea totală a valorii materialelor. Informaţia privind existenţa concretă, denumirea şi locul de aflare a fiecărui tip de materiale poate fi furnizată de contabilitatea analitică efectuată în conturile analitice.

Conturile analitice se deschid în cadrul contului sintetic corespunzător, efectuându-se aceleaşi înregistrări ca şi în contul sintetic, însă după anumite criterii în ce priveşte indicatorii detaliaţi de care au nevoie utilizatorii interni ai întreprinderii.

înregistrările în conturile contabilităţii sintetice, subconturile şi conturile contabilităţii analitice se efectuează în baza aceloraşi documente contabile. De aceea condiţia obligatorie a ţinerii corecte a contabilităţii sintetice şi analitice este egalitatea totalurilor acestora şi anume: soldul (stocul) unui cont sintetic trebuie să fie egal cu suma soldului tuturor conturilor analitice aferente acestuia; rulajele debitor şi creditor ale unui cont sintetic trebuie să fie egale cu suma rulajelor debitor şi creditor (corespunzător) ale tuturor conturilor analitice aferente acestuia.

În cazul în care contul sintetic reprezintă un cont de activ, este evident că conturile analitice ale acestuia de asemenea sunt conturi de activ. Acest mod se extinde şi asupra contului de pasiv.

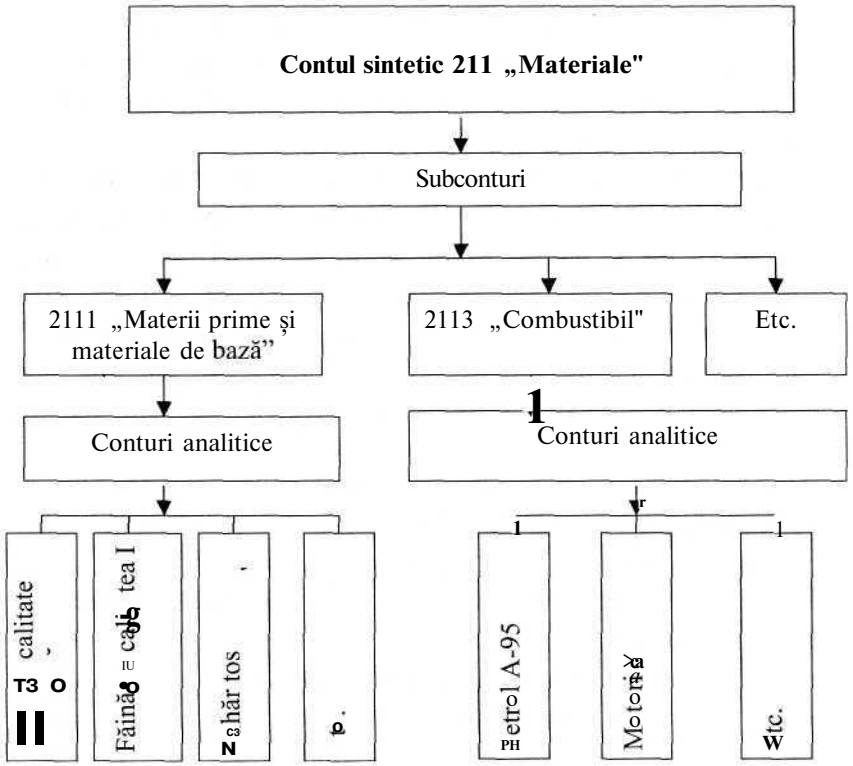
Interdependenţa dintre conturile de gradul I şi II şi conturile analitice este ilustrată în fig. 4.6.

Din schemă se observă că contul *211 „Materiale "* este divizat în subconturi şi conturi analitice care reflectă detaliat mişcarea fiecărui tip de materiale.

Din schemă se observă că contul *211 „Materiale "* este divizat în subconturi şi conturi analitice care reflectă detaliat mişcarea fiecărui tip de materiale.

în decursul perioadei de gestiune fiecare operaţiune economică se reflectă concomitent cu suma totală din contul sintetic şi sumele particulare din conturile contabilităţii analitice deschise în dezvoltarea acestuia. Prin urmare, între contul sintetic *211 „Materiale ",* subcontul şi contul analitic aferente acestuia există o legătură reciprocă strânsă.

- în conturile analitice se reflectă aceleaşi operaţiuni economice omogene ca şi în contul sintetic, însă pe grupe mai detaliate.



***1%*. 4.6. Interdependența dintre conturile sintetice și analitice**

- conturile analitice intră în corespondență cu alte conturi numai prin contul sintetic care le unește (conturile analitice propriu-zise nu intră în corespondență nici cu un tip de conturi).

Divizarea conturilor în sintetice și analitice subdivizează sistemul informațional în două tipuri intercorelate de contabilitate: 1) clasificarea, gruparea și acumularea informației - contabilitatea analitică; 2) generalizarea informației în expresie valorică în scopul prelucrării ulterioare și transmiterii acesteia - contabilitatea sintetică.

Legătura informațională respectivă se manifestă în reflectarea operațiunilor economice sub formă detaliată în contabilitatea analitică și întocmirea corespondenței conturilor în contabilitatea sintetică.

4.7. Balanțe de verificare și însemnătatea de control al acestora

Pentru gestionarea activității economice a întreprinderii și verificarea ținerii contabilității sunt necesare date centralizate. înregistrările efectuate pe parcursul lunii în conturi sunt separate și caracterizează, de regulă, un obiect contabil concret. în afară de aceasta, apare necesitatea în verificarea corectitudinii și plenitudinii înregistrărilor efectuate în conturi a tuturor obiectelor cuprinse de contabilitate. Caracteristica generală a tuturor obiectelor contabile poate fi obținută prin sistematizarea unor indicatori într-un singur loc. Pentru sistematizarea informației conținute în conturi se întocmesc **balanțe de verificare.** Acestea reprezintă un procedeu de generalizare a înregistrărilor, rulajelor și soldurilor conturilor analitice și sintetice intervenite într-o perioadă de gestiune (luna), în scopul verificării exactității operațiunilor economice efectuate în contabilitatea analitică și sintetică, pentru întocmirea bilanțului contabil și a raportului privind rezultatele financiare.

În balanțele de verificare se reflectă informația privind soldurile inițiale și soldurile finale, totalurile rulajelor debitor și creditor intervenite pe parcursul lunii. După felul conturilor se deosebesc balanțe de verificare a conturilor sintetice și balanțe de verificare a conturilor analitice.

în **balanța de verificare a conturilor sintetice** se enumără toate conturile utilizate la întreprindere, rezervându-se totodată pentru fiecare din ele un rând, apoi urmează trei coloane-perechi, fiecare constând din debit și credit.

Coloana 1, „Sold inițial" prezintă soldurile debitor și creditor ale conturilor la începutul lunii care trebuie să coincidă cu datele bilanțului inițial: suma înscrisă în coloana debitoare a balanței de verificare trebuie să coincidă cu sumele reflectate în posturile de activ, iar sumele înscrise în coloana creditoare - cu sumele pasivului din bilanțul contabil.

Coloana 2, „Rulaje lunare" cuprinde rulajele debitor și creditor ale conturilor din perioada de gestiune curentă. întrucât fiecare operațiune economică efectuată pe parcursul perioadei de gestiune se înscrie în debitul și creditul conturilor în aceleași sume, urmează a se obține în mod obligatoriu egalitatea totalurilor rulajelor debitoare și creditoare.

Coloana 3, „Sold final" - totalul sumelor debitoare și sumelor creditoare de asemenea trebuie să fie egale, deoarece soldul se calculează pentru fiecare cont în baza soldurilor inițiale și rulajelor lunare.

Soldul final al conturilor de activ se determină prin însumarea soldului inițial cu rulajul debitor și scăderea din suma obținută a rulajului creditor. Soldul final al conturilor de pasiv se determină prin adunarea soldului inițial cu rulajul creditor și scăderea din suma obținută a rulajului debitor.

Egalitatea totalurilor celor trei coloane ale balanței de verificare a conturilor sintetice rezultă din esența metodei dublei înregistrări, în cadrul căreia fiecare operațiune economică se reflectă de două ori - în debitul unui cont și creditul altui cont cu sume egale.

Egalitatea-pereche a totalurilor din balanțele de verificare a conturilor sintetice are o mare însemnătate de control, deoarece lipsa egalității demonstrează că există o eroare în înregistrările contabile care este necesar să fie depistată și corectată. Erorile pot fi comise la înregistrarea operațiunilor economice și anume: înregistrarea a fost efectuată nu în

contul la care aceasta se referă sau nu la suma indicată în document. Pentru depistarea unor atare erori trebuie de verificat dacă datele contabilității sintetice și analitice coincid. Exactitatea datelor din balanța de verificare a conturilor sintetice se verifică prin corelațiile ce se stabilesc între datele corespunzătoare ale contabilității analitice. De asemenea unele erori constau în faptul că unele operațiuni economice nu au fost înregistrate în contul sintetic, ca urmare ultimul fiind incomplet. Plenitudinea înregistrărilor în conturile sintetice se stabilește prin compararea totalurilor rulajelor debitoare și creditoare indicate în balanță cu totalul din jurnalul de înregistrare a operațiunilor economice. Această egalitate este condiționată de faptul că suma fiecărei operațiuni economice este reflectată atât în jurnalul de înregistrare a operațiunilor economice (debit și credit), cât și în conturile contabile.

Datele din coloanele 1 și 3 ale balanței de verificare a conturilor contabilității sintetice reprezintă o sursă pentru întocmirea bilanțului contabil al întreprinderii. Soldurile inițiale ale conturilor sintetice reprezintă posturile din bilanțul inițial, iar soldurile finale - posturile din bilanț la finele perioadei de gestiune. O astfel de balanță de verificare se numește **balanță circulantă.**

Astfel balanța de verificare a conturilor sintetice reprezintă centralizarea rulajelor și soldurilor tuturor conturilor sintetice utilizate pentru întocmirea unui bilanț contabil nou, efectuarea unui control asupra înregistrărilor contabile și evaluarea situației generale a patrimoniului și surselor de formare a acestora în cursul perioadei de gestiune.

Modelul balanței de verificare a conturilor sintetice este prezentat în tabelul 4.3

Tabelul 4.3

Balanţa de verificare a conturilor sintetice pe luna septembrie

(în lei)

Numărul şi denumirea contului	Sold la 31.08.03		Rukijepe luna septembrie		Sold la 30.09.03	
	debit	credit	debit	credit	debit	credit
1	2	3	4	5	6	7
111 „Active nemateriale"	8 000				8 000	
113 "Amortizarea activelor nemateriale"		500		100		600
123 „Mijloace fixe"	41 000		-	-	41000	
211 „Materiale"	13 000		8 500	7 200	14 300	
215 „Producţia în curs de execuţie"	4 000			2 000	2 000	
216 „Produse"	11 700		9 100	10 200	10 600	
221 „Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale"	7 800		12 600	16 300	4 100	
227 „Creanţe pe termen scurt ale personalului"	1 500				1 500	
241 „Casa"	900		3 500	4 000	400	
242 „Cont de decontare"	17 100		15 300	14 050	18 350	
311 „Capital statutar"		61 500		2 200		63 700
332 „Profitul nerepartizat (pierderea neacoperită)" al anilor precedenţi		3 200	2 200			1 000
511 „Credite bancare pe termen scurt"		15 000	2 400			12 600
521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"		9 800	10 000	8 500		8 300
531 „Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii"		3 200	4 100	4 400		3 500
533 „Datorii privind asigurările"		800	1 500	1 100		400
534 „Datorii privind decontările cu bugetul"		2 850	3 500	2 100		1450
611 „Venituri din vânzări"		18 150	-	10 500		28 650
711 „Costul vânzărilor"	8 400		7 900		16 300	
713 „Cheltuieli generale şi administrative"	1600		2 050		3 650	
Total	**115 000**	**115** 000	82 **650**	82 **650**	**120 200**	**120 200**

După cum rezultă din balanţa de verificare, totalurile debitoare şi creditoare ale conturilor constituie: sold iniţial - 115 000 lei, rulaje - 82 650 lei, sold final - 120 000 lei. Egalitatea totalurilor corespunzătoare demonstrează corectitudinea reflectării în contabilitatea curentă a tuturor operaţiunilor economice şi calcularea soldurilor conturilor sintetice.

Balanţa de verificare a conturilor sintetice are, după cum s-a menţionat deja, o mare însemnătate de control, însă posibilităţile utilizării acesteia sunt destul de limitate. Rulajele indicate în ea reprezintă totalurile operaţiunilor înregistrate într-un cont sau altul.

În baza acestor date este imposibil a obţine informaţii mai detaliate, de exemplu, în legătură cu intrarea bunurilor sau direcţiile unde au fost expediate, despre natura bunurilor primite, la ce preţ şi în ce cantitate. Totodată, astfel de date sunt necesare întreprinderii şi pentru conducerea operativă.

Pentru a obţine date diverse după gradul de detaliere, pe lângă balanţele de verificare a conturilor sintetice, se întocmeşte **balanţa de verificare a conturilor analitice** care reprezintă totalurile rulajelor şi soldurilor conturilor analitice. Acestea sunt destinate obţinerii informaţiei privind situaţia şi mişcarea patrimoniului întreprinderii, precum şi controlului asupra corectitudinii şi plenitudinii înregistrării datelor în contabilitate.

Balanţele de verificare ale conturilor contabilităţii analitice se întocmesc de asemenea lunar şi sunt de două tipuri: balanţe de verificare a conturilor analitice destinate evidenţei valorilor materiale şi balanţe de verificare a conturilor analitice destinate evidenţei operaţiunilor de decontare. Balanţele de verificare a conturilor analitice se deschid pentru detalierea informaţiei a unui oarecare cont sintetic. De exemplu, conturile analitice privind stocurile de mărfuri şi materiale includ numărul de nomenclator sau de ordine, unităţile de măsură şi

mişcarea valorilor după cantitate şi sumă.

Vom prezenta în continuare un exemplu de contabilitate analitică a materialelor.

Contul sintetic *211 „Materiale "* cuprinde următoarea informaţie pe luna septembrie:

Contul 211 „Materiale"

Debit			Credit
Sold la 31.08.03	13 000		
Intrări	8 500	Ieşiri	7 200
Rulaj	8 500	Rulaj	7200
Sold la 30.09.03	14 300		

Balanţa de ferificare a conturilor analitice destinate evidenţei materialelor este prezentată în tabelul 4.4.

Pentru a ne convinge de corectitudinea înregistrărilor în conturile contabilităţii analitice, indicatorii finali în etalon bănesc se compară cu datele contului sintetic *211 „Materiale".* Soldul la 31.08.03 din balanţa de verificare corespunde cu soldul iniţial al contului sintetic *211 „Materiale "* şi constituie 13 000 lei. Totalul intrărilor din balanţa de verificare pe luna septembrie corespunde rulajului debitor al contului sintetic 211 „Materiale" şi constituie 8 500 lei. Totalul ieşirilor din balanţa de verificare corespunde rulajului creditor al contului sintetic *211 „Materiale"* şi constituie 7 200 lei. Soldul final la 30.09.03 din balanţa de verificare corespunde soldului contului sintetic *211 „Materiale"* şi constituie 14 300 lei.

Este necesar a lua în considerare faptul că spre deosebire de balanţa de verificare a conturilor sintetice această balanţă de verificare analitică nu are egalităţi în cadrul rulajelor.

Balanţa de verificare a conturilor analitice pentru evidenţa

Tabel 1 4.4

Balanţa de verificare analitică a lui de la materiale pe luna septembrie

Denumirea materialelor, tipul şi mărcile acestora	Preţ, lei	Sold la 31 august		Rulaj pe luna septembrie				Sold la 30 septembrie	
				Intrări		Ieşiri			
		Cantitatea, kg	suma, lei	Cantitatea, kg	suma, lei	Cantitatea, kg	suma, lei	cantitatea, kg	suma, lei
Zahăr tos	4.50	1 300	5 850	500	2 250	200	900	1600	7200
N de 6J	00	50	1 000			15	300	35	700
Făină de grâu de calitate superioară	3.00	[illegible]	6 150	1 000	3 000	1500	4500	[illegible]	[illegible]
Făină de gr de calitatea I	2.50			1 300	3 250	600	1 500	700	1 750
Total			13 000		8 500		7 200		14 300

decontărilor diferă de balanţa de verificare a conturilor analitice destinată evidenţei valorilor materiale prin faptul că acestea conţin un singur etalon bănesc.

Cele sus menţionate pot fi ilustrate printr-un exemplul ce vizează decontările cu furnizorii.

În acest scop sunt prezentate datele contului sintetic *521 „ Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale "* pe luna septembrie.

Contul 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"

Debit			Credit
Achitarea datoriilor	3 000	Sold la 31.08.03	9 800
Achitarea datoriilor	7 000	Formarea datoriilor	2 250
		Formarea datoriilor	6 250
Rulaj	10 000	Rulaj	8 500
		Sold la 30.09.03	8 300

Datele concrete privind conturile analitice în cadrul contului *521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"* sunt prezentate în balanţa de verificare (tab. 4.5).

Tabelul 4.5

Balanţa de verificare a conturilor analitice de evidenţă a decontărilor cu furnizorii pe luna septembrie 2003

Furnizor	Sold la 31 august		Rulaj pe luna septembrie		Sold la 30 septembrie	
	debit	credit	debit	credit	debit	credit
Fabrica de zahăr „Alexăndreni"		2 800	3 000	2 250		2 050
Combinatul de panificaţie din Chişinău		7 000	7 000	6 250		6 250
Total		9 800	10 000	8 500		8 300

Soldul la începutul lunii al conturilor contabilităţii analitice coincide cu soldul contului sintetic 527 *„Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"* şi constituie 9 800 lei. Comparând rulajele, de asemenea ne convingem în coincidenţa acestora. Rulajul debitor constituie 10 000 lei, iar rulajul creditor- 8 500 lei. Corespund de asemenea şi soldurile finale în sumă de 8300 lei. în aceasta şi constă funcţia de control a balanţei de verificare a conturilor analitice.

Deseori pentru compararea datelor contabilităţii analitice cu datele contabilităţii sintetice în locul balanţelor de verificare se întocmesc **balanţele soldurilor.** Acestea sunt numite astfel, deoarece ele includ numai soldul, adică soldurile finale ale stocurilor de mărfuri şi materiale după natură, locuri de păstrare, gestionări. Soldurile se reflectă în balanţe în etaloane naturale şi băneşti. în aceste balanţe lipsesc indicatorii rulajelor, ceea ce simplifică întocmirea acestora (tab. 4.6).

Tabelul 4.6

Balanţa soldurilor pentru contul *211 „Materiale"*

Denumirea materialelor	Preţ, lei	Sold la 31 ianuarie		Sold la 28 februarie	
		Cantita-tea, kg	suma, lei	Cantita-tea, kg	suma, lei
Zahăr tos	4,50	500	2 250	1 200	5 400
Făină de grâu de calitate superioară	3,00	1 020	3 060	2 300	6 900
Făină de grâu de calitatea I	2,50	800	2 000	-	-
Total			7310		12 300

în funcţie de forma de contabilitate (de exemplu, în cazul utilizării formei pe jurnale - order, atunci când contabilitatea analitică şi cea sintetică se ţin pe diverse conturi într-un singur sistem de înregistrare), datele contabilităţii analitice şi sintetice se compară nemijlocit cu totalul

rulajelor contului sintetic. Date concrete privind rulajele tuturor conturilor le furnizează balanța de verificare șah. Ea se întocmește după principiul matriceal, în baza datelor din jurnalul de înregistrare sau jurnalele-order, în care se indică anticipat corespondența conturilor pentru toate operațiunile economice. în activitatea practică tehnica întocmirii acesteia este facilitată de formularele propriu-zise ale jurnalelor-order care prevăd gruparea rulajelor debitoare și creditoare ale conturilor corespondente.

în balanța de verificare șah tab.4.7 pentru fiecare cont sânt rezervate o coloană și un rând la intersecția cărora se obțin egalități. La conturile aflate pe rânduri se înscriu sumele debitoare, iar la conturile aflate pe coloane se înscriu sumele creditoare, ceea ce permite a reduce numărul de înregistrări în contabilitate. Corespondența conturilor se reflectă prin înregistrarea sumei operațiunii economice la intersectarea coloanei și rândului respective.

De exemplu, celula de intersecție a rândului care corespunde contului „ *Mărfuri* " și coloana care corespunde contului „ *Datorii pe termen scurt aferente facturilor comerciale* " exprimă înregistrarea:

Debit contul 217 „Mărfuri" 30 000 lei

Credit contul 521 „Datorii pe termen scurt privind facturilor comerciale" 30 000 lei.

Această corespondență a conturilor reflectă operațiunile privind intrarea mărfurilor de la furnizori.

Cu ajutorul balanței de verificare șah poate fi stabilită operativ corectitudinea corespondenței conturilor, modificările intervenite în componența patrimoniului și surselor acestuia. Pe principiul înregistrării sub formă de șah se bazează o serie de procedee ale contabilității operațiunilor economice, în special, cu utilizareaborderourilor cumulative, precum și modul de generalizare a înregistrărilor utilizate în contabilitate.

Astfel, cu ajutorul balanțelor de verificare se stabilește corecti-

tudinea reflectării operațiunilor economice în conturi prin metoda dublei înregistrări. Datele din balanțele de verificare a conturilor sintetice se utilizează la întocmirea bilanțului contabil.

Tabelul 4.7

Balanța de verificare șah

(în lei)

Conturi debitate	Conturi creditate									
	123 „Mijloace fixe"	217 „Mărfuri"	241 „Casa"	242 „Cont de decontare"	351 „Rezultat financiar total"	521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"	611 „Venituri din vânzări"	711 „Costul vânzărilor"	721 Cheltuieli ale activității de investiții	Total debit
123 „Mijloace fixe"						42 500				42 500
217 „Mărfuri"						30 000				30 000
241 „Casa"						46 000				46 000
242 „Cont de decontare"			24 000							24 000
351 „Rezultat financiar total"								28 000	10 000	38 000
521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"				12 200						12 200
611 „Venituri din vânzări"					46 000					46 000
711 „Costul vânzărilor"		28 000								28 000
721 Cheltuieli ale activității de investiții	10 000									10 000
Total credit	10 000	28 000	24 000	12 200	46 000	72 500	46 000	28 000	10 000	276 700

4.8. Interdependenţa conturilor contabile cu bilanţul

în contabilitate există o legătură organică nu numai între conturi, diverse tipuri de contabilitate, ci şi între conturi şi bilanţ.

Indicatorii din bilanţ, după cum se ştie, caracterizează starea patrimoniului după componenţă (activ) şi sursele de formare a acestuia (pasiv). Aceste date sunt prezentate în bilanţ la începutul şi finele perioadei de gestiune. Sumele înregistrate pe posturile bilanţului la începutul perioadei se reportează pe conturile sintetice corespunzătoare (în debit sau credit).

Acţiunile în vederea alegerii din bilanţ a indicatorilor care caracterizează obiectul observării la începutul perioadei de gestiune şi reportării acestora în calitate de sold iniţial pe conturile contabile se numesc **deschiderea contului.** Prin urmare, pentru a deschide conturile perioadei curente este necesar de a prelua soldul iniţial din bilanţul contabil, şi, ca rezultat, se evidenţiază legătura dintre conturi şi bilanţ la data întocmirii acestuia. în acest caz pentru fiecare tip de bunuri şi surse de formare se deschide un cont distinct în care se înscrie soldul iniţial. în contul de activ soldul iniţial se înscrie în debit, iar în contul de pasiv - în credit. Totalul soldurilor iniţiale ale conturilor de activ trebuie să fie egal cu totalul soldurilor iniţiale ale conturilor de pasiv, concomitent, şi cu totalurile activului şi pasivului bilanţului.

Pe parcursul perioadei de gestiune, de exemplu, al lunii, în conturi se reflectă modificările (majorări şi micşorări) care s-au produs ca rezultat al efectuării operaţiunilor economice. La finele perioadei de gestiune după înregistrarea tuturor operaţiunilor economice în fiecare cont se calculează rulajele debitor şi creditor (totalurile micşorării sau majorării patrimoniului şi surselor) şi soldurile la finele perioadei de gestiune. Ulterior rulajele şi soldurile în scopul identificării erorilor de înregistrare se trec în balanţa de verificare. Totalul soldurilor debitoare

trebuie să fie egal cu totalul soldurilor creditoare. în cazul lipsei erorilor în contabilitate sau după înlăturarea acestora soldul final al conturilor stă la baza întocmirii bilanţului contabil. Totalul activului trebuie să fie egal cu totalul pasivului.

Exemplu. întreprinderea dispune de următoarele date privind situaţia patrimoniului şi sursele de formare a acestuia (tab. 4.8).

Tabelul 4.8

Bilanţul contabil la 30 septembrie (varianta prescurtată)

Activ	Suma, lei	Pasiv	Suma, lei
Mijloace fixe	60 000	Capital statutar	81 000
Materiale	30 000	Credite bancare pe termen scurt	23 000
Produse	15 000	Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale	28 000
Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale	10 000	Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii	7 000
Casa	500	Datorii privind asigurările	2 000
Cont de decontare	25 500		
Total - activ	141 000	Total -pasiv	141 000

Operaţiunile economice efectuate în luna octombrie sunt reflectate în contabilitatea curentă (tab. 4.9).

Tabelul 4.9

Jurnal de înregistrare a operaţiunilor economice pe luna octombrie

Operaţiunea economică	Suma, lei	Conturi corespondente	
		debit	credit
1. S-au primit materiale de la furnizor	12 000	211	521
2. S-a transferat de pe contul de decontare pentru achitarea datoriilor faţă de furnizor	18 000	521	242
3. S-a ridicat din contul de decontare numerar în casierie	5 000	241	242
4. S-au plătit din casierie salarii personalului	5 200	531	241
5. S-au încasat în contul de decontare plăţile cumpărătorilor	10 000	242	221
6. S-au virat din contul de decontare contribuţii organelor de asigurări sociale	2 000	533	242

în baza informaţiei prezentate este necesar:

- a deschide conturi contabile;
- a înscrie operaţiunile economice în conturi, a calcula rulaj ele şi a determina soldul final;
- a întocmi bilanţul contabil la 31 octombrie.

în baza datelor din posturile bilanţului contabil (vezi tab. 4.8) se deschid conturile corespunzătoare prin înscrierea soldului în debit sau credit, în funcţie de faptul în care parte a bilanţului acesta se află - în activ sau pasiv.

Deexemplu, suma de 30 000 lei din postul de bilanţ *„Materiale"* se reflectă ca sold în debitul contului *211 „Materiale ".*

Utilizând informaţia din jurnalul de înregistrare a operaţiunilor economice (vezi tab. 4.9), se înscriu sumele corespunzătoare în debitul sau creditul conturilor, indicându-se numărul de ordine al operaţiunii.

Contul 123 „Mijloace fixe"

Debit		Credit	
Sold	60 000		
Rulaj	–	-	
Sold	60 000		

Contul 311 „Capital statutar"

Debit		Credit	
		Sold	81 000
Rulaj		-	-
		Sold	81 000

Contul 211 „Materiale"

Debit		Credit	
Sold	30 000		
1)	12 000		
Rulaj	12 000	-	
Sold	42 000		

Contul 511 „Credite bancare pe termen scurt"

Debit		Credit	
		Sold	23 000
Rulaj		-	-
		Sold	23 000

Contul 216 „Produse"

Debit		Credit	
Sold	15 000		
Rulaj	-	–	
Sold	15 000		

Contul 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"

Debit		Credit	
		Sold	28 000
2)	18 000	1)	12 000
Rulaj	18 000		12 000
		Sold	23 000

Contul 221 „Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale"

Debit		Credit	
Sold	10 000		
		5)	10 000
Rulaj	-		10 000
Sold			

Contul 531 „Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii"

Debit		Credit	
		Sold	7 000
4)	5 200		
Rulaj	5 200		–
		Sold	1 800

Contul 241 „Casa"

Debit		Credit	
Sold	500		
3)	5 000	4)	5 200
Rulaj	5 000		5 200
Sold	300		

Contul 533 „Datorii privind asigurările"

Debit		Credit	
		Sold	2 000
6)	2 000		
Rulaj	2 000		-
		Sold	—

Contul 242 „Cont de decontare"

Debit		Credit	
Sold	25 500		
5)	10 000	2)	18000
		3)	5000
		6)	2000
Rulaj	10 000		25000
Sold	10 500		

După calcularea rulajelor conturilor şi a soldurilor finale ale conturilor se purcede la întocmirea bilanţului contabil la 31 octombrie. Drept bază pentru completarea bilanţului contabil serveşte soldul final al conturilor: soldul debitor al conturilor fiind înscris în activul bilanţului, iar soldul creditor - în pasiv (tab. 4. 10). De exemplu, după calcularea rulajelor debitor şi creditor în contul *211 „Materiale "* se determină soldul final în sumă de 42 000 lei. (30 000+12 000) care este reportat în activul bilanţului contabil la 31 octombrie.

Prin urmare, conturile se deschid în baza datelor din bilanţul iniţial, iar prin soldul lor final furnizează informaţii suplimentare. De aici rezultă legătura reciprocă strânsă dintre conturi şi bilanţ.

Referitor la aceasta în teoria contabilităţii există două puncte de vedere:

- bilanţul rezultă din conturi;
- conturile rezultă din bilanţ.

Tabelul 4.10

Bilanţul contabil la 31 octombrie

Activ	Suma, lei	Pasiv	Suma, lei
Mijloace fixe	60 000	Capital statutar	81 000
Materiale	42 000	Credite pe termen scurt	23 000
Produse	15 000	Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale	22 000
Casa	300	Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii	1 800
Cont de decontare	10 500		
Total activ	127 800	Total pasiv	127 800

în cazul în care bilanţul contabil se întocmeşte la finele perioadei de gestiune în baza datelor din conturi, fireşte, se aplică primul punct de vedere. Dacă, însă, conturile se deschid în baza datelor soldului iniţial pe posturi de bilanţ, este acceptabil cel de-al doilea punct de vedere.

4.9. Planul de conturi contabile

în scopul obţinerii unei informaţii curente privind activitatea economică şi generalizării datelor pentru întocmirea rapoartelor financiare este necesar un nomenclator de conturi contabile. Acesta trebuie să asigure utilizarea unor date necesare privind situaţia şi mişcarea patrimoniului, existenţa şi modificarea surselor acestuia, veniturile, cheltuielile şi rezultatele financiare ale activităţii întreprinderii. în vederea realizării acestor scopuri a fost elaborat **Planul de conturi contabile** care reprezintă un nomenclator sistematizat de conturi care asigură uniformitatea contabilităţii curente a activităţii economice şi reflectarea evenimentelor acesteia. Utilizarea acestuia asigură descrierea clară şi obiectivă

a operațiunilor economice, reflectarea uniformă a activelor și pasivelor în contabilitate conform cerințelor Standardelor Naționale de Contabilitate (S.N.C.).

Planul de conturi reprezintă un act normativ de bază în domeniul contabilității și, bazându-se pe nomenclatorul acestuia, contabilul înregistrează operațiunile economice și le transformă într-o informație sistematizată. Cu ajutorul acestuia fiecare operațiune economică este reflectată dublu în contabilitate. înțelegând sensul informației reflectate în conturi administrația are posibilitate să analizeze operațiunile economice și să ia în mod operativ deciziile respective.

Planul de conturi contabile, precum și **Normele metodologice de utilizare a conturilor** contabile sunt aprobate prin ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 174 din 25 decembrie 1997 și au întrat în vigoare începând cu 1 ianuarie 1998.

Planul de **conturi** este elaborat, ținând cont de particularitățile economiei de piață. Acesta se extinde asupra tuturor persoanelor juridice și fizice care desfășoară activitate de întreprinzător înregistrate în Republica Moldova și situate atât pe teritoriul acesteia, cât și peste hotarele ei, indiferent de apartenența lor ramurală, tipul de proprietate și forma de organizare juridică (cu excepția băncilor și instituțiilor bugetare).

Planul de conturi constă din următoarele capitole:

1. Dispoziții generale.
2. Terminologia.
3. Nomenclatorul conturilor contabile.
4. Normele metodologice de utilizare a conturilor contabile.

Capitolul I cuprinde conținutul **Planului de conturi,** determină sfera de aplicare și legătura acestuia cu formularele rapoartelor financiare, modul de clasificare și simbolizare a conturilor.

Capitolul II conține definițiile termenilor și noțiunilor de bază

formulate în conformitate cu terminologia acceptată în practica mondială și incluse în Standardele Naționale de Contabilitate.

în capitolul III este prezentat nomenclatorul conturilor contabile care cuprinde clasele și grupele de conturi, evidențiind totodată conturile de gradul I (sintetice) și de gradul II (subconturile).

în capitolul IV sânt caracterizate clasele, grupele de conturi și conturile de gradul I, este prezentată corespondența conturilor pe tipurile de bază ale operațiunilor economice.

Principiul întocmirii **Planului de conturi** (anexa 1) se bazează pe criteriul de clasificare a conturilor după conținutul economic, fiind orientat spre asigurarea unei uniformități la reflectarea operațiunilor în conturi.

Planul de conturi cuprinde 9 clase:

1. Active pe termen lung.
2. Active curente.
3. Capital propriu.
4. Datorii pe termen lung.
5. Datorii pe termen scurt.
6. Venituri.
7. Cheltuieli.
8. Conturi ale contabilității de gestiune.
9. Conturi extrabilanțiere.

Clasele 1- 7 cuprind conturile contabilității financiare, clasa 8 - conturile contabilității de gestiune (manageriale), clasa 9 - conturi în afara bilanțului.

Apartenența contului la o clasă sau alta se determină după prima cifră a simbolului acestuia.

Simbolul grupei de conturi constă din două cifre. Prima cifră indică simbolul clasei, din care face parte grupa respectivă, a doua cifră - numărul de ordine al grupei în clasa respectivă.

Conturile de gradul I sunt simbolizate cu trei cifre: primele două cifre formează codul (simbolul) la care se referă contul respectiv, iar a treia-numărul contului de gradul I. De exemplu, contului de gradul I *„Mijloacefixe" is-a* atribuit codul 123: prima cifră (1) înseamnă numărul clasei de conturi *„Active pe termen lung",* primele două cifre (12) -numărul contului de gradul I (contului sintetic) *„Mijloacefixe".*

Conturile de gradul II (subconturile) sunt simbolizate cu patru cifre: primele trei cifre arată codul contului de gradul I, a patra cifră - numărul subcontului. De exemplu, contului de gradul II *„Clădiri"* i s-a atribuit codul 1231, în care a patra cifră (1) indică numărul de ordine al acestuia.

Subconturile se utilizează, după caz, numărul acestora poate fi mărit atunci când întreprinderea are nevoie de aceasta.

în fiecare clasă a **Planului de conturi** sunt prevăzute numere de rezervă ale grupelor de conturi, iar în cadrul fiecărei grupe - numere de rezervă ale conturilor sintetice.

Caracterul şi destinaţia informaţiei reflectate în conturi depinde de tipul de contabilitate şi apartenenţa la o clasă sau alta. Conturile sunt create şi se ordonează în raport cu structura rapoartelor financiare. De regulă, codurile şi denumirile conturilor sunt identice cu posturile incluse în rapoartele financiare, ceea ce facilitează considerabil întocmirea acestora.

Legătura conturilor contabile cu formularele de bază ale rapoartelor financiare este prezentată în fig. 4.7.

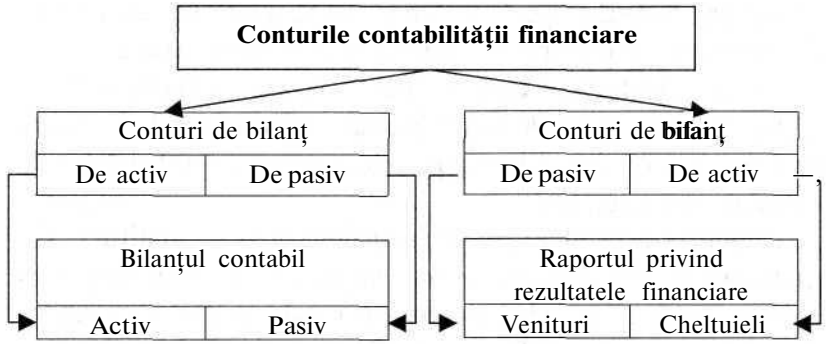


Fig. 4.7. **Legătura conturilor cu rapoartele financiare**

Conturile contabilităţii financiare se utilizează pentru generalizarea informaţiei care urmează a fi reflectată în rapoartele financiare şi destinată utilizatorilor interni şi externi. Acestea se subdivizează în conturi de bilanţ şi conturi de rezultate. Conturile de bilanţ (clasele 1 - 5) corespund structurii bilanţului. Conturile de activ sunt destinate completării posturilor de activ, iar conturile de pasiv - completării posturilor de pasiv ale bilanţului.

Clasele de conturi au următor conţinut:

Clasa 1 **„Active pe termen lung"** (codurile conturilor 111 -142) îmbină trei grupe de conturi în care se reflectă activele nemateriale, activele materiale pe termen lung, activele financiare pe termen lung.

Clasa 2, **„Active curente"** (codurile conturilor 211 - 252) cuprinde cinci grupe de conturi în care se contabilizează stocurile de mărfuri şi materiale, creanţele pe termen scurt, investiţiile pe termen scurt, mijloacele băneşti, alte active curente.

Clasa 3 **„Capital propriu"** (codurile conturilor 311-351) include cinci grupe de conturi utilizate pentru evidenţa capitalului statutar şi suplimentar, rezervelor, profitului nerepartizat (pierderii neacoperite), capitalului secundar, rezultatului financiar total.

Clasa 4 **„Datorii pe termen lung"** (codurile conturilor 411 -

426) cuprinde două grupe de conturi în care se contabilizează datoriile financiare pe termen lung, datoriile calculate pe termen lung.

Clasa 5 **„Datorii pe termen scurt"** (codurile conturilor **511** — 539) cuprinde trei grupe de conturi în care se reflectă datoriile financiare pe termen scurt, datoriile comerciale pe termen scurt şi datoriile calculate pe termen scurt.

Conturile de rezultate sunt unite în două clase 6 **„Venituri" şi 7 „Cheltuieli".** Evidenţierea unor clase de conturi distincte pentru evidenţa veniturilor şi cheltuielilor este condiţionată de necesitatea determinării rezultatului financiar pe fiecare perioadă de gestiune.

Clasa 6 **„Venituri"** (codurile conturilor 611 - 623) cuprinde două grupe de conturi de pasiv utilizate pentru reflectarea veniturilor din activitatea operaţională şi neoperaţională.

Clasa 7 **„Cheltuieli"** (codurile conturilor 711 - 731) cuprinde trei grupe de conturi de activ destinate contabilizării cheltuielilor activităţii operaţionale, cheltuielile activităţii neoperaţionale şi cheltuielile (economiile) privind impozitul pe venit.

Conturile contabilităţii de gestiune cuprind (clasa 8) informaţia necesară pentru gestionarea procesului de producţie în cadrul întreprinderii propriu-zise şi luarea deciziilor în perspectivă, calcularea costului producţiei (lucrărilor şi serviciilor), determinarea rezultatelor financiare pe centre de responsabilitate etc.

Clasa 8 **„Conturile contabilităţii de gestiune"** (codurile conturilor 811 -822) uneşte două grupe de conturi: privind evidenţa consumurilor de producţie pe articole şi alte conturi ale contabilităţii de gestiune.

Conturile de evidenţă a consumurilor de producţie permit a determina costul producţiei, lucrărilor şi serviciilor.

Clasa conturilor extrabilanţiere sunt destinate generalizării informaţiei privind existenţa şi mişcarea:

- activelor pe termen lung şi curente care nu aparţin întreprinderii, însă se află la dispoziţia ei (mijloace fixe în cazul

arendei curente, valorile materiale primite în custodie, prelucrare etc);
- drepturilor şi obligaţiilor convenţionale;
- altor active şi operaţiuni pentru control.

Clasa 9 **„Conturi extrabilanţiere"** (codurile conturilor 911 - 951) cuprinde următoarele grupe: activele pe termen lung arendate, stocurile de mărfuri şi materiale, titlurile de valoare care nu aparţin întreprinderii, datoriile şi plăţile convenţionale, alte mijloace şi datorii din contabilitatea extrabilanţieră.

Conturile extrabilanţiere nu intră în corespondenţă între ele, precum şi cu conturile din alte clase.

Conturile din clasa 9 se deschid, după caz, pornind de la particularităţile activităţii întreprinderii.

întrebări pentru autocontrol

1. Ce reprezintă conturile contabile?
2. Ce înseamnă debitul şi creditul contului?
3. Definiţi soldul şi dezvăluiţi tehnica calculării soldului la finele perioadei în contul de activ.
4. Care este formula de determinare a soldului unui cont de pasiv la finele perioadei?
5. Explicaţi destinaţia şi structura conturilor de activ şi de pasiv.
6. În ce constă esenţa economică a dublei înregistrări?
7. Cum se efectuează controlul asupra veridicităţii informaţiei cu ajutorul dublei înregistrări?
8. Ce tipuri de modificări intervin în indicatorii din activ şi pasiv sub influenţa dublei înregistrări?
9. Ce se înţelege prin cont corespondent şi înregistrare contabilă (formulă)?
10. Ce tipuri de înregistrări contabile există şi care este conţinutul lor?

11. Exemplificaţi înregistrările contabile care vizează două conturi de activ.
12. Exemplificaţi înregistrările contabile care vizează două conturi de pasiv.
13. Exemplificaţi înregistrările contabile care vizează conturile de activ şi de pasiv.
14. în care registru se reflectă operaţiunile economice şi care este conţinutul acestuia?
15. Ce reprezintă conturile sintetice?
16. Care sunt funcţiile conturilor analitice?
17. Care este legătura dintre conturile sintetice şi analitice?
18. Daţi definiţia şi dezvăluiţi conţinutul balanţei de verificare a conturilor analitice.
19. Explicaţi destinaţia şi dezvăluiţi conţinutul balanţei de verificare a conturilor sintetice.
20. Care este legătura reciprocă a conturilor cu bilanţul?
21. Ce reprezintă Planul de conturi contabile?
22. Ce însemnătate are Planul de conturi contabile pentru organizarea contabilităţii?
23. Care este structura Planului de conturi? Enumeraţi capitolele acestuia.
24. Care este modul de simbolizare a conturilor de gradul I şi II. Exemplificaţi.
25. Caracterizaţi fiecare clasă a Planului de conturi.
26. Care este destinaţia conturilor contabilităţii financiare?
27. Caracterizaţi clasele conturilor de rezultate?
28. Ce informaţie se reflectă în conturile contabilităţii de gestiune?
29. în ce scopuri se utilizează conturile extrabilanţiere? Daţi exemple de conturi extrabilanţiere.

Capitolul 5.
Metodica contabilităţii operaţiunilor economice de bază

Obiectivele capitolului:

1. Stabilirea consumurilor suportate de întreprindere în procesul procurării mijloacelor.
2. Determinarea conturilor sintetice utilizate pentru evidenţa mij loacelor procurate.
3. însuşirea metodicii de reflectare a operaţiunilor economice de bază privind procurarea mijloacelor.
4. FamiUarizareacusimctioprocesuluideproducţiealîntreprindeiii.
5. Concretizarea conturilor sintetice utilizate pentru evidenţa consumurilor producţiei de bază şi auxiliare, precum şi a consumurilor indirecte de producţie
6. Studierea modului de reflectare în conturi a producţiei în curs de execuţie, consumurilor perioadei de gestiune şi a fabricării a producţiei.
7. Determinarea conturilor sintetice utilizate pentru evidenţa cheltuielilor şi veniturilor.
8. însuşirea metodicii de reflectare în conturi a cheltuielilor şi veniturilor, de determinare a profitului net şi a modului de contabilizare a acestora.

5.1. Noţiunea de evidenţă a procurării mijloacelor

Una din condiţiile de bază ale funcţionării neîntrerupte a întreprinderii este asigurarea oportună a acesteia cu mijloace necesare pentru desfăşurarea activităţii de producţie şi economice. Acestea cuprind activele nemateriale, activele materiale pe termen lung, investiţiile financiare, stocurile de mărfuri şi materiale.

Cea mai mare parte a mijloacelor întreprinderea o procură de la alte întreprinderi și organizații numite furnizori. De aceea în contabilitate, în primul rând, este necesar a reflecta valoarea mijloacelor procurate, precum și decontările întreprinderii cu furnizorii. în afară de aceasta, în majoritatea cazurilor procurarea mijloacelor este însoțită de diverse consumuri numite consumuri de transport-aprovizionare care de asemenea trebuie contabilizate și incluse în costul mijloacelor procurate. Acestea cuprind consumurile de transportare până la întreprindere, de de încărcare și descărcare, taxele vamale, deplasările legate de procurarea mijloacelor, plățile pentru asigurarea valorilor materiale în drum etc.

înainte de a arăta corespondența conturilor vom concretiza conturile care se utilizează pentru procurarea diverselor mijloace.

Activele nemateriale procurate de la terți se reflectă nemijlocit în contul *111 „Active nemateriale "*. La crearea în cadrul întreprinderii a activelor nemateriale (de exemplu, a programelor informatice) consumurile se acumulează mai întâi în contul *112 „Active nemateriale* în curs de execuție", iar în cazul punerii în funcțiune a acestora se trec în contul *UI „Active nemateriale"*.

Procurarea și crearea activelor materiale pe termen lung este un proces mai complicat. De aceea valoarea de cumpărare și toate consumurile privind procurarea, crearea, montarea și modernizarea acestora se reflectă în contul *121„Active materiale în curs de execuție"*.

La punerea în funcțiune a obiectelor de mijloace fixe, toate consumurile se trec din contul *121 „Active materiale în curs de execuție"* în contul *123„Mijloace fixe"*. Valoarea terenurilor și resurselor naturale procurate de întreprindere se reflectă respectiv în conturile *122„Terenuri"* și *125„Resursenaturale"*.

Investițiile, după cum se știe, sunt pe termen lung și pe termen

scurt și pot fi alocate în părți nelegate și legate. în funcție de aceste criterii pentru evidența investițiilor în planul de conturi sunt prevăzute conturile: *131 „Investiții pe termen lung în părți nelegate"; 132 „Investiții pe termen lung în părți legate";*

231 „Investiții pe termen scurt în părți nelegate"; 232 „Investiții pe termen scurt în părți legate".

Pentru evidența procurării stocurilor de mărfuri și materiale se utilizează următoarele conturi: *211 „ Materiale ", 213 „ Obiecte de mică valoare și scurtă durată", 217 „Mărfuri"*.

Consumurile de transport-aprovizionare se reflectă în conturile în care se contabilizează valoarea de procurare a valorilor materiale procurate. Aceasta permite a determina costul efectiv al fiecărui tip de stocuri procurate.

Este necesar de remarcat că în cazul procurării mijloacelor, întreprinderea cumpărătoare plătește taxa pe valoarea adăugată, însă această sumă nu se include în costul bunurilor achiziționate și se reflectă în contul *534 „Datorii privind decontările cu bugetul"*.

Datoriile față de furnizori aferente procurării mijloacelor, inclusiv taxa pe valoarea adăugată, se reflectă în următoarele conturi: *521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"* și *522 „Datorii pe termen scurt față de părțile legate"*.

Dacă întreprinderea cumpărătoare acordă un avans furnizorului, această sumă se reflectă în contul *224„Avansuripe termen scurt acordate "* și se înregistrează la calculul definitiv.

în cazul procurării bunurilor materiale prin intermediul titularilor de avans, lor li se acordă în prealabil un avans, care se utilizează ulterior pentru cumpărarea bunurilor. Astfel de operațiuni se contabilizează în contul *227 „Creanțe pe termen scurt față de personal"*.

În tabelul 5.1 este prezentată schema reflectării operațiunilor economice privind procurarea mijloacelor.

Tabelul 5.1

Operațiuni economice și corespondența conturilor privind evidența procurării mijloacelor pe luna ianuarie

Nr. oper.	Operațiunea economică	Suma în lei	Conturi corespondente	
			debit	credit
1	2	3	4	5
1.	înregistrarea activelor nematerialé: procurate de la terți, create de însăși întreprinderea	 40 000 20 000	 111 111	 241,242 112
2.	Taxa pe valoarea adăugată (TVA) privind activele nemateriale procurate	8 000	534	241,242
3.	înregistrarea mijloacelor fixe procurate de la furnizor	70 000	121	521
4.	Taxa pe valoarea adăugată privind mijloacele fixe procurate	14 000	534	521
5.	Achitarea cu furnizorul de pe contul de decontare pentru mijloacele fixe procurate și TVA	84 000	521	242
6.	Reflectarea consumurilor privind transportarea mijloacelor fixe cu transportul propriu	2 000	121	812
7.	Reflectarea serviciilor prestate de antreprenor privind montarea obiectelor de mijloace fixe	6 000	121	521
8.	Taxa pe valoare adăugată aferentă serviciilor de montaj	1 200	534	521

9.	Achitarea cu furnizorul de pe contul de decontare pentru serviciile de montaj și TVA	7 200	521	242
10.	Reflectarea costului mijloacelor fixe date în exploatare (suma operațiunilor 3,6,7)	78 000	123	121
11.	Reflectarea valorii procurării acțiunilor și obligațiunilor de la părțile nelegate	50 000	131, 231	241,242
12.	Reflectarea valorii procurării acțiunilor și obligațiunilor de la părțile legate	30 000	132, 232	241,242
13.	Reflectarea sumei avansului acordat furnizorului în contul bunurilor materiale procurate	40 000	224	242
14.	înregistrarea materialelor, obiectelor de mică valoare și mărfurilor procurate de la furnizor	90 000	211, 213, 217	521
15.	Taxa pe valoarea adăugată privind bunurile materiale procurate	18 000	534	521
16.	Trecerea în cont a avansului acordat anterior furnizorului (operațiunea 13)	40 000	521	224

17.	Achitarea cu furnizorul de pe contul de decontare cu calculul definitiv (90 000+18 000-40 000)	68 000	521	242
18.	Reflectarea serviciilor transportului propriu privind transportarea bunurilor materiale	4 000	211, 213, 217	812
19.	Calcularea salariilor muncitorilor pentru descărcarea bunurilor materiale	1 000	211, 213, 217	531
20.	Contribuţiile pentru asigurările sociale din salariile calculate	290	211, 213, 217	533
21.	Reflectarea valorii obiectelor de mică valoare procurate prin intermediul titularilor de avans (care au primit anterior avans în aceste scopuri)	800	213	227
22.	Taxa pe valoarea adăugată privind obiectele de mică valoare procurate	160	534	227

5.2. Schema generală a evidenţei consumurilor de producţie

Majoritatea întreprinderilor de producţie dispun de secţii pentru fabricarea producţiei şi prestarea serviciilor care reprezintă **producţia de bază.** însă secţiile de bază au nevoie de subdiviziuni de deservire care prestează servicii de aprovizionare cu energie electrică, energie termică, de transportare, reparaţie etc, care nu pot fi prestate întotdeauna de terţi (organizaţii specializate). Aceste subdiviziuni cuprind cazangeria, secţia electrică, autotransportul, atelierul de reparaţie şi se numesc **secţii auxiliare.**

Pentru evidenţa consumurilor în planul de conturi sunt rezervate conturi speciale: *811,,Producţia de bază", 812,,Activităţi auxiliare ".*

Consumurile producţiei de bază se subdivizează în consumuri **directe şi indirecte.** Consumurile materiale directe, consumurile directe privind retribuirea muncii şi contribuţiile pentru asigurările sociale aferente lor se reflectă nemijlocit în debitul contului *811 „Producţia de bază"* şi în creditul conturilor de evidenţă a consumurilor specificate. în componenţa consumurilor indirecte de producţie se includ consumurile privind întreţinerea şi deservirea utilajului şi încăperilor secţiilor, salariile personalului administrativ al secţiilor cu contribuţiile pentru asigurările sociale etc. Consumurile indirecte de producţie se acumulează în debitul contului *813 „ Consumuri indirecte de producţie ",* iar la sfârşitul lunii se trec în tipuri distincte de produse prin reflectarea în debitul contului *811 „ Producţia de bază* "şi creditul contului 813.

Consumurile serviciilor auxiliare se reflectă în debitul contului *812 „Activităţi auxiliare "*şi în creditul conturilor de evidenţă a diverselor tipuri de mijloace şi surse. La sfârşitul lunii consumurile secţiilor auxiliare privind prestarea serviciilor se repartizează proporţional cu cantitatea acestora după destinaţie şi se trec din creditul contului specificat în debitul conturilor *811 „Producţia de bază", 813 „Consumuri indirecte de producţie", 712 „Cheltuieli comerciale", 713 „ Cheltuieli generale şi administrative "* etc.

Astfel, la sfârşitul perioadei de gestiune în debitul contului *811 ,, Producţia de bază "* vor fi acumulate toate consumurile de producţie efectuate în cursul perioadei respective.

La acestea se adună consumurile aflate în stoc la începutul perioadei din creditul contului *215,, Producţia în curs de execuţie "*. în afară de aceasta se determină şi se evaluează stocurile producţiei în curs de execuţie la finele perioadei. Costul efectiv al stocurilor specificate şi produselor finite se trec în creditul contului 811 şi debitul conturilor *215 „Producţia în curs de execuţie " şi 216 „Produse"*.

în cazul în care întreprinderea prestează servicii către terţi, costul acestora se trece la finele perioadei de gestiune din creditul contului *811 „ Producţia de bază"* în debitul contului *711 „Costul vânzărilor"*.

Vom examina schema generală de evidenţă a consumurilor de producţie în baza unui exemplu concret, (tab.5.2).

Tabelul 5.2

Operaţiuni economice şi corespondenţa conturilor de evidenţă a consumurilor de producţie pe luna ianuarie

Nr. oper	Operaţiunea economică	Suma în lei	Conturi corespondente	
			debit	credit
1.	Raportarea costului efectiv al producţiei în curs de execuţie la începutul lunii	29 000	811	215
2.	Reflectarea valorii materialelor utilizate pentru:			
	nevoile tehnologice ale secţiilor:			
	- producţiei de bază	189 000	811	211
	- auxiliare	36 000	812	211
	nevoile gospodăreşti ale secţiilor	58 000	813	211

3.	Calcularea salariilor lunare:			
	muncitorilor secţiilor producţiei de bază	93 000	811	531
	muncitorilor secţiilor auxiliare	23 000	812	531
	aparatului administrativ şi personalului de deservire al secţiilor	45 000	813	531
4.	Contribuţiile pentru asigurările sociale din salariile calculate:			
	muncitorilor producţiei de bază	26 970	811	533
	muncitorilor secţiilor auxiliare	6 670	812	533
	aparatului administrativ şi personalului de deservire al secţiilor	13 050	813	533
5.	Reflectarea valorii obiectelor de mica valoare utilizate (până la 500 lei / unitatea) pentru:			
	nevoile tehnologice ale secţiilor auxiliare,	3 000	812	213
	nevoile gospodăreşti ale secţiilor	6 000	813	213
6.	Darea în exploatare a obiectelor de mică valoare de peste 500 lei o unitate:			
	valoarea obiectelor transmise	12 000	2132	2131
	suma uzurii calculate pe obiecte utilizate pentru:			
	nevoile economice ale secţiilor de bază	8 000	813	214
	nevoile secţiilor auxiliare	4 000	812	214
7.	Calcularea uzurii mijloacelor fixe ale secţiilor:			
	producţiei de bază	17 000	813	124
	auxiliare	5 000	812	124
8.	Reflectarea valorii energiei termice consumată pentru:			

	nevoile tehnologice ale secţiilor: producţiei de bază auxiliare nevoile gospodăreşti ale secţiilor producţiei de bază	 32 000 7 000 13 000	 811 812 813	 812 812 812
9.	Acceptarea spre achitare a facturii pentru energia electrică utilizată în secţiile: producţiei de bază auxiliare	 3 000 2 000	 813 812	 521 521
10.	Includerea în consumurile secţiilor producţiei de bază a costului serviciilor activităţilor auxiliare	86 970*	813	812
11.	Repartizarea şi includerea în costul produselor producţiei de bază a consumurilor indirecte de producţie	251 730"	811	813
12.	Reflectarea la sfârşitul lunii a: a) costului produselor fabricate în secţiile producţiei de bază b) stocurilor producţiei de bază în curs de execuţie a secţiilor producţiei de bază	 587 600*" 3 500	 216 215	 811 811

Operaţiunile economice specificate se reflectă în contabilitatea financiară. în contabilitatea managerială consumurile se grupează în conturile analitice pe tipuri de produse sau alte obiecte în scopul calculării costului acestora.

* Se determină prin adunarea tuturor sumelor în debitul contului *812„Activităţi auxiliare"*.
** Se determină prin adunarea tuturor sumelor în debitul contului *813„Consumuri indirecte de producţie*.
*** Se calculează prin adunarea la stocul producţiei în curs de execuţie la începutul lunii (operaţiunea 1) a tuturor sumelor consumurilor în cursul lunii (debit contul 81 l„Producţia de bază") şi scăderea stocului producţiei în curs de execuţie la finele lunii (operaţiunea 12b).

5.3. Modul de contabilizare a cheltuielilor şi veniturilor şi de determinare a rezultatului financiar

După cum s-a remarcat, cheltuielile întreprinderii se deosebesc de consumuri prin faptul că acestea îşi găsesc reflectare în *raportul privind rezultatele financiare* şi se compară cu veniturile obţinute pentru determinarea rezultatului activităţii. în acest caz cheltuielile şi veniturile se grupează pe următoarele tipuri de activităţi: operaţională, de investiţii, financiară.

Separat se reflectă rezultatele evenimentelor excepţionale (calamităţilor naturale, perturbărilor politice, modificarea legislaţiei etc).

Activitatea operaţională reprezintă activitatea întreprinderii legată de fabricarea produselor, prestarea serviciilor, vânzarea mărfurilor.

Activitatea de investiţii cuprinde operaţiunile privind ieşirea activelor nemateriale şi materiale pe termen lung şi a investiţiilor pe termen lung, precum şi operaţiunile privind primirea dividendelor.

în **activitatea financiară** se includ operaţiunile privind arenda finanţată, primirea creditelor şi împrumuturilor pe termen lung, precum şi reflectarea diferenţelor valutare etc.

Pentru evidenţa cheltuielilor se utilizează conturile din clasa 7 grupate în conformitate cu tipurile de activităţi menţionate în care acestea se acumulează în debit în cursul anului cu total cumulativ.

Evidenţa veniturilor se ţine pe conturile din clasa 6, de asemenea clasificate pe tipuri de activităţi în care în cursul anului se acumulează în credit cu total cumulativ.

Pe trimestrele I - III ale anului de gestiune rezultatul financiar se calculează pe cale aritmetică, adică prin compararea simplă a datelor reflectate în conturile de cheltuieli şi venituri, fără întocmirea unei oarecare înregistrări contabile.

La sfârşitul anului o astfel de comparare se efectuează în ordine

sistemică, adică cu ajutorul contului special *351 „ Rezultat financiar total"* în care se trec toate sumele din conturile de cheltuieli (în debit) şi din conturile de venituri (în credit). Diferenţa dintre rulajele debitor şi creditor ale contului 351 reprezintă rezultatul financiar al activităţii întreprinderii (profit sau pierderi) care se reflectă în contul *333„Profitul (pierderea) anului de gestiune)".*

Cele sus-menţionate sunt prezentate în schema de mai jos (fig.5.1).

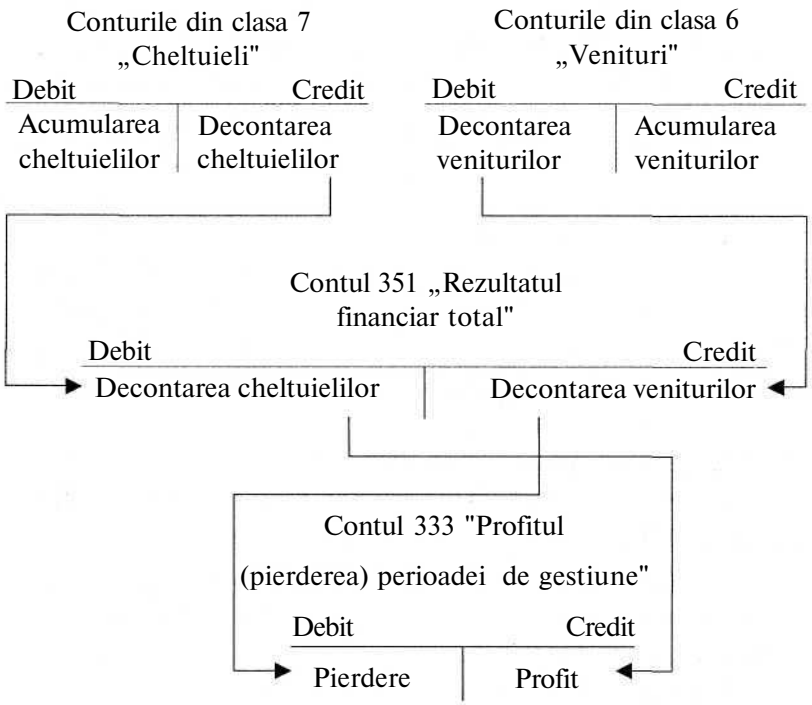


Fig. 5.1. **Schema decontării cheltuielilor şi veniturilor şi reflectării rezultatului financiar**

Vom examina modul de reflectare în conturile de cheltuieli şi venituri (tab.5.3).

Tabelul 5.3

Operaţiuni economice şi corespondenţa conturilor de evidenţă a cheltuielilor şi veniturilor

Nr. oper.	Operaţiunea economică	Suma în lei	Conturi corespondente	
			debit	credit
1.	Reflectarea valorii producţiei vândute, mărfurilor, serviciilor prestate conform facturilor prezentate spre achitare de cumpărători	296 000	221	611
2.	Calcularea taxei pe valoarea adăugată privind produsele, mărfurile vândute şi serviciile prestate	59 200	221	534
3.	Reflectarea valorii de bilanţ a produselor, mărfurilor vândute şi serviciilor prestate	218 000	711	216, 217, 811
4.	Primirea pe contul de decontare a mijloacelor băneşti pentru produsele, mărfurile vândute şi serviciile prestate	275 000	242	221
5.	Reflectarea valorii ambalajului utilizat pentru ambalarea producţiei la depozit	11 000	712	211
6.	Transferarea agenţiei de reclamă pentru serviciile de reclamă (de pe contul de decontare)	2 000	712	242
7.	Calcularea salariilor personalului administrativ şi de deservire al întreprinderii	64 000	713	531
8.	Contribuţiile pentru asigurările sociale din salariile calculate (operaţiunea 7)	18 560	713	533

9.	Calcularea uzurii obiectelor de mică valoare (în valoare de peste 500 lei / unitatea, utilizate în scopurile general economice ale întreprinderii	5 000	713	214
10.	Calcularea uzurii mijloacelor fixe cu destinație general economică	8 200	713	124
11.	Reflectarea valorii materialelor în plus și inutile vândute	6800	221	612
12.	Calcularea taxei pe valoarea adăugată privind materialele vândute	1 460	221	534
13.	Decontarea valorii de bilanț a materialelor vândute	4 000	714	211
14.	Reflectarea dividendelor calculate la acțiunile cu termen lung	76 000	228	621
15.	Reflectarea mijloacelor fixe ieșite:			
	a uzurii acumulate	17 000	124	123
	a valorii de bilanț	3 000	721	123
16.	Reflectarea plății de arendă pentru mijloacele date în arendă pe termen lung	8 000	228	622
17.	Reflectarea pierderilor apărute privind diferențele de curs aferente conturilor valutare	6 000	722	243
18.	Reflectarea pierderilor materialelor în urma inundațiilor	7 000	723	211

19.	Calcularea impozitului pe profit*	9 310**	731	534
20.	Decontarea la sfârșitul anului de gestiune a:			
	costului vânzărilor	218 000	351	711
	cheltuielilor comerciale	13 000	351	712
	cheltuielilor generale și administrative	95 760	351	713
	altor cheltuieli operaționale	4 000	351	714
	cheltuielilor activității de investiții	3 000	351	721
	cheltuielilor activității financiare	6 000	351	722
	cheltuielilor excepționale	7 000	351	723
	impozitului pe profit	9310	351	731
21.	Decontarea la sfârșitul anului de gestiune a:			
	veniturilor din vânzări	296 000	611	351
	altor venituri din activitatea operațională	4 000	612	351
	veniturilor din activitatea de investiții	76 000	621	351
	veniturilor din activitatea financiară	8 000	622	351
22.	Reflectarea profitului net al întreprinderii	27 240***	351	333

* In conformitate cu Standardele Naționale de Contabilitate - cheltuielile privind impozitul pe venit.

** Se determină prin compararea sumelor reflectate în debitul contului din clasa 7 „Cheltuieli" și creditul contului din clasa 6 „Venituri", prin înmulțirea cu procentul impozitului și împărțirea la 100.

*** Se calculează prin compararea rulajelor debitor și creditor ale contului 351 „Rezultat financiar total".

întrebări pentru autocontrol

1. De unde intră mijloacele în întreprindere?
2. Ce înseamnă valoare de cumpărare?
3. Ce consumuri suportă întreprinderea în cazul procurării mijloacelor fixe la furnizori?
4. Ce intră în noţiunea „cheltuieli de transport-achiziţionare"?
5. Ce conturi se utilizează pentru evidenţa procurării activelor nemateriale, activelor materiale pe termen lung şi investiţiilor?
6. Ce conturi se utilizează pentru evidenţa procurării materialelor, obiectelor de mică valoare şi scurtă durată şi mărfurilor?
7. Cum intră în corespondenţă conturile în cazul procurării mijloacelor de la furnizori?
8. Cum se reflectă operaţiunile în cazul procurării bunurilor materiale prin intermediul gestionarilor?
9. Ce tipuri de producţie există la întreprindere?
10. Ce cuprind noţiunile „consumuri directe" şi „consumuri indirecte de producţie"?
11. Cu care conturi intră în corespondenţă conturile de evidenţă a consumurilor de producţie?
12. Prin ce formule contabile se reflectă producţia în curs de execuţie la începutul şi sfârşitul perioadei , precum şi fabricarea produselor finite?
13. Ce conturi se utilizează pentru evidenţa cheltuielilor?
14. Ce conturi se utilizează pentru evidenţa veniturilor?
15. Cum se determină rezultatul financiar pe trimestrele I-III?
16. în ce cont se trec la sfârşitul anului toate cheltuielile şi veniturile?
17. Cu ce conturi intră în corespondenţă conturile de cheltuieli?
18. Cu ce conturi intră în corespondenţă conturile de venituri?
19. Prezentaţi schema decontării cheltuielilor şi veniturilor şi calculării profitului net.

Capitolul 6.
Evaluarea şi rolul acesteia în contabilitate

Obiectivele capitolului:

1. Concretizarea tipurilor de etaloane utilizate în contabilitate; determinarea însemnătăţii evaluării pentru reflectarea generalizată a mijloacelor şi surselor de formare a acestora.
2. Familiarizarea cu metodele de evaluare a mijloacelor în diferite situaţii: la intrarea în întreprindere, în contabilitatea curentă, în bilanţ şi la ieşirea de la întreprindere.
3. Stabilirea rolului calculaţiei în calcularea costului; studierea componenţei consumurilor incluse în costul producţiei.
4. Examinarea procesului de calculare a costului: raportarea pe obiecte de consumuri directe şi indirecte, întocmirea calculaţiei costului de fabricare şi unitar al producţiei.

6.1. Etaloane contabile

Contabilitatea înglobează funcţiile de observare, măsurare şi înregistrare a datelor care formează reflectarea cantitativă a activităţii economice. În stadiul timpuriu al dezvoltării relaţiilor economice exercitarea numai a acestor funcţii satisfăcea necesităţile vieţii economice.

Pe măsura dezvoltării forţelor de producţie a apărut necesitatea socială în obţinerea nu numai a informaţiei cantitative, ci şi a celei calitative în baza comensurării datelor de diferită natură. Apariţia banilor ca un echivalent general a permis generalizarea informaţiei eterogene, grupând datele şi supunându-le analizei. Practic aceasta a condus la extinderea funcţiei contabilităţii care constă în gruparea şi generalizarea datelor în scopul controlului şi luării deciziilor. Totodată, contabilitatea

devine o funcție a gestiunii, întrucât este menită să asigure cu informații aparatul de conducere.

în prezent pentru exercitarea funcțiilor sale contabilitatea utilizează toate tipurile de etaloane: naturale, de muncă și bănești.

Etaloanele naturale (kg, m, bucăți, 1 etc.) dezvăluie caracteristica cantitativă a obiectelor de contabilitate omogene și servesc pentru obținerea informației în anumite unități în funcție de particularitățile acestora.

Etaloanele naturale dau posibilitate de a efectua contabilitatea operativă și controlul stării și mișcării mijloacelor la întreprindere, extinde hotarele contabilității analitice. Astfel, contabilitatea în expresie naturală a materialelor, produselor finite, mărfurilor la depozite permite a avea oricând informație despre cantitatea, calitatea lor pe fiecare gestionar și loc de păstrare, a cunoaște cantitatea valorilor primite și expediate într-o perioadă determinată.

Etaloanele de muncă sunt destinate pentru contabilitatea timpului utilizat. în acest caz drept unitate de măsură servesc orele, minutele, zilele. Cu ajutorul acestora se determină și se controlează normele de producție, productivității muncii, salariilor.

însă etaloanele naturale și de muncă au o sferă de aplicare strict limitată. Utilizarea acestora pentru evidența obiectelor eterogene este imposibilă. De aceea acestea se aplică, în general, pentru evidența operativă și control.

Etalonul care permite generalizarea obiectelor de contabilitate eterogene este etalonul **bănesc.** Unitatea de măsură în acest caz este leul moldovenesc - unitatea valutei naționale.

Fără utilizarea etaloanelor bănești ar fi imposibilă aplicarea elementelor de bază ale contabilității conturilor sintetice, dublei înregistrări, generalizării bilanțiere.

în afară de aceasta, etalonul bănesc permite a calcula un șir de

indicatori care caracterizează activitatea calitativă a întreprinderii, care cuprind consumurile de producție, costul de producție, profitul, rentabilitatea etc. Diapazonul aplicării etalonului bănesc este foarte vast, ceea ce este condiționat de aplicarea acestuia atât de sine stătător, cât și în îmbinare cu etaloanele naturale și de muncă.

6.2. Metode de evaluare utilizate în contabilitate

O particularitate distinctivă a contabilității este reflectarea generalizată a mijloacelor întreprinderii și a resurselor de formare a acestora. După cum se știe, în bilanțul contabil se reflectă activele și pasivele, în *raportul privind rezultatele financiare* - veniturile și cheltuielile, profitul (pierderile). O astfel de generalizare a diverselor tipuri de mijloace este posibilă numai cu ajutorul evaluării acestora în expresie bănească. De exemplu, pentru obținerea indicatorului „mijloace fixe" se însumează datele privind clădirile, construcțiile speciale, mașinile și utilajul, instrumentele și inventarul pe ansamblul întreprinderii.

Astfel, **evaluarea** este expresia bănească a mijloacelor întreprinderii. în baza acesteia se efectuează contabilitatea curentă și generalizarea datelor în rapoartele financiare.

Evaluarea tuturor mijloacelor economice și datoriilor reflectate în contabilitate se efectuează în valută națională, adică în lei moldovenești. Dacă mijloacele procurate sunt exprimate în valută străină, acestea se recalculează la cursul Băncii Naționale a Moldovei la data efectuării operațiunii economice. Concomitent în contabilitatea analitică se efectuează înregistrarea decontărilor și plăților în valuta străină corespunzătoare.

Prin urmare, evaluarea, ca element esențial al metodei contabilității are o mare însemnătate pentru reflectarea obiectivă, reală a situației financiare a întreprinderii și rezultatelor activității acesteia. Cu ajutorul

evaluării este posibilă determinarea unui șir de indicatori generalizatori și a nivelului eficienței deciziilor luate de aparatul de conducere. Determinarea incorectă a evaluării reale a unor obiecte de contabilitate distincte poate conduce la interpretarea denaturată a stării și mișcării mijloacelor întreprinderii.

Este de remarcat că evaluarea activelor întreprinderii la diverse stadii ale mișcării acestora este diferită. Există metode de evaluare a mijloacelor la intrarea acestora la întreprindere, în contabilitatea curentă, la întocmirea bilanțului contabil și la ieșirea acestora. Vom examina modul de evaluare a activelor în toate cazurile menționate.

în conformitate cu regulile în vigoare, mijloacele intrate la întreprindere se evaluează la valoarea de intrare (istorică). Aceasta cuprinde valoarea de cumpărare și consumurile privind achiziționarea mijloacelor.

în cazul procurării de către întreprindere a mașinilor și utilajului, altor tipuri de mijloace și stocuri de mărfuri și materiale în consumurile privind achiziționarea se includ:

a) consumurile privind transportarea bunurilor materiale până la locul de aflare a întreprinderii;
b) consumurile de încărcare - descărcare;
c) consumurile de deplasare aferente achiziționării mijloacelor;
d) taxele vamale (în cazul importului);
e) ratele de asigurare (în timpul aflării bunurilor în drum).

Astfel de consumuri se numesc consumuri de transport - achiziționare.

Suma taxei pe valoarea adăugată nu se include în valoarea de intrare a mijloacelor procurate și se reflectă separat.

Dacă întreprinderea a procurat utilaj care necesită montaj pentru punerea în funcțiune, consumurile de montaj se raportează la valoarea de intrare a obiectului.

La construirea clădirilor și construcțiilor speciale cu forțele proprii ale întreprinderii valoarea de intrare a acestora va include consumurile de materiale, salariile, consumurile de regie și alte consumuri legate de construcții.

Produsele finite, semifabricatele produse de întreprindere se evaluează la costul efectiv care se compune din consumurile directe de materiale, consumurile directe privind retribuirea muncii și consumurile indirecte de producție.

Contabilitatea curentă a mișcării materialelor și mărfurilor poate să se efectueze la valoarea de cumpărare și costul normativ, însă cu aducerea obligatorie a acestora la finele perioadei de gestiune până la costul efectiv de procurare sau fabricare prin care se subînțelege **valoarea de intrare.**

În legătură cu procesele inflaționiste și alte procese se efectuează reevaluarea activelor pe termen lung și, ca rezultat patrimoniul se evaluează la valoarea actuală. în procesul exploatării la mijloacele fixe (cu excepția terenurilor) se calculează uzura. Pentru activele nemateriale se calculează amortizarea. Scăzând din valoarea de intrare (reevaluată) a sumei uzurii (amortizării) se obține **valoarea de bilanț** a activelor pe termen lung.

Evaluarea mijloacelor fixe este prezentată în schema 6.1.

Ieșirea activelor pe termen lung se evaluează la valoarea de bilanț.

Stocurile de mărfuri și materiale, alte active curente la momentul întocmirii bilanțului contabil se evaluează la valoarea cea mai mică dintre costul efectiv sau valoarea realizabilă netă.

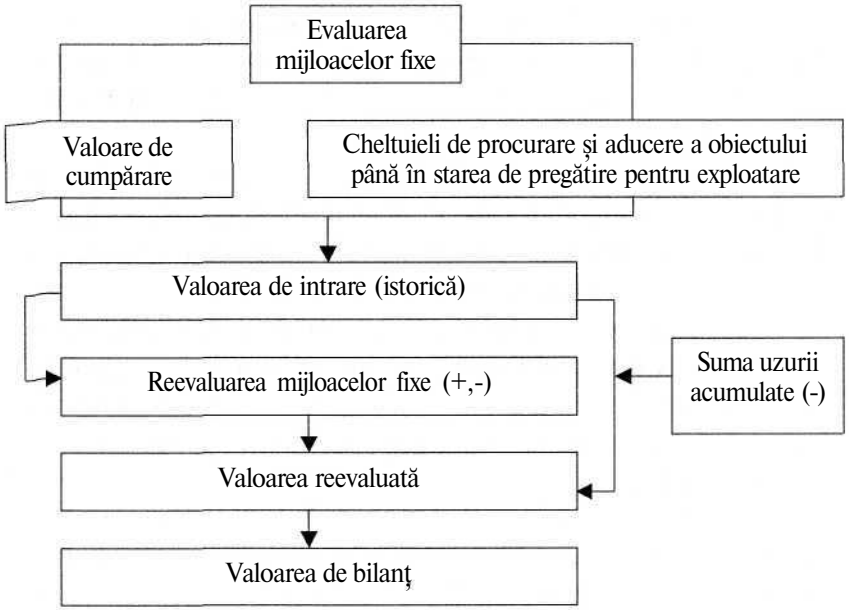


Fig. 6.1. **Schema componentelor evaluării mijloacelor** fixe

Ieşirea stocurilor de mărfuri şi materiale este complicat a fi evaluată la costul efectiv, întrucât determinarea acesteia în contabilitatea curentă este dificilă. De aceea actele normative admit evaluarea acestora după una din următoarele metode: costul mediu ponderat, preţul primelor achiziţii de loturi în funcţie de timp (FIFO), preţul ultimelor achiziţii în funcţie de timp (LIFO).

Esenţa **metodei costului mediu ponderat (P_m)** constă în determinarea preţului mediu al tipului de stocuri dat în cursul perioadei după formula:

$$Pm = \frac{Vs + Vi}{Cs + Ci}, \text{ unde:}$$

V_s -- valoarea stocurilor unui tip de bunuri materiale;

V_i - valoarea bunurilor materiale intrate în cursul perioadei de gestiune;

C_s - cantitatea bunurilor aflate în stoc;

C_i - cantitatea bunurilor materiale intrate în cursul perioadei de gestiune.

Conform **metodei FIFO,** bunurile materiale ieşite se evaluează la preţurile acelor loturi care au intrat primele la întreprindere. Astfel în condiţiile creşterii preţurilor ieşirea bunurilor întotdeauna se va evalua în preţuri mai mici. Însă soldul acestora va fi evaluat în preţuri mai mari.

La utilizarea **metodei LIFO,** dimpotrivă, bunurile materiale ieşite se evaluează la preţurile loturilor intrate ultimele la întreprindere. Ca rezultat, în cazul instabilităţii preţurilor, ieşirea bunurilor se va evalua la preţuri mai mari, ceea ce satisface interesele agenţilor economici, însă soldul acestora va fi evaluat la preţuri mai mici.

6.3. Calculaţia - metodă a evaluării

Deja este cunoscut că metoda principală de evaluare a mijloacelor economice este costul efectiv, însă pentru determinarea acestuia sunt necesare un şir de procedee, care poartă denumirea de **calculaţie.** Prin urmare calculaţia este un proces de calculare a consumurilor aferente unui tip concret (unei unităţi) de mijloace economice.

Calculaţia este un instrument important de evaluare, deoarece cu ajutorul acesteia se poate determina suma consumurilor efectuate la procurarea patrimoniului şi producţiei fabricate, precum şi a cheltuielilor de vânzare a mărfurilor.

În procesul de achiziţionare a bunurilor trebuie de determinat consumurile pe unele tipuri de materie primă, materiale, mărfuri procurate ce revin unei unităţi a acestora. Pentru aceasta se totalizează toate consumurile legate de achiziţionare (valoarea de procurare plus consumurile de transport-achiziţionare) şi se determină consumurile

aferente cantității totale a bunurilor de mărfuri și materiale procurate. Apoi împărțind suma consumurilor la numărul de unități al materialului sau mărfii procurate se determină costul unitar.

însă calcularea costului se referă mai mult la procesul de producție în care se fabrică articolele (semifabricatele) și apare necesitatea calculării costului acestora.

La baza calculării costului stă principiul grupării consumurilor după modul de includere a acestora în costul unor tipuri de articole distincte, în acest caz ele se subdivizează în directe și indirecte.

Consumurile directe de producție cuprind: materiile prime și materialele care formează baza produsului fabricat; salariile cu contribuțiile pentru asigurările sociale ale muncitorilor producției de bază.

Din denumire este clar că aceste consumuri se referă la un singur tip de produs concret și se includ prin metoda directă în costul acestora.

Consumurile indirecte de producție se acumulează pe secție în întregime și includerea acestora nemijlocit în costul unor tipuri de produse distincte este dificilă, de aceea la finele perioadei de gestiune acestea se repartizează între tipuri de produse fabricate în secția respectivă proporțional cu baza determinantă.

Actele normative prevăd calcularea costului de producție pe următoarele articole:

- consumuri directe materiale;
- consumuri directe privind retribuirea muncii;
- contribuții privind asigurările sociale;
- consumuri indirecte de producție.

Elementele indisolubile ale acestui proces sunt obiectul de calculație și unitatea de calculație.

Obiectul de calculație reprezintă un produs de producție (piesă, ansamblu, articol, grupă de articole omogene), fază tehnologică, stadiu

de producție, tipuri distincte de servicii.

Unitatea de calculație reprezintă un etalon al obiectului de calculație. Foarte frecvent unitatea de calculație coincide cu unitatea de măsură a tipului de produs menționat în condițiile tehnice. însă în unele ramuri o atare coincidență poate lipsi. De exemplu, în industria încălțămintei unitatea de măsură este perechea de încălțăminte, iar unitatea de calculație - 100 perechi de încălțăminte; în industria de conserve unitatea de măsură sunt borcanele de conserve de anumite dimensiuni, iar unitatea de calculație- 1000 borcane convenționale.

Aplicarea unităților de calculație comasate permite a reduce volumul activității analitice la întocmirea calculațiilor.

Raportarea consumurilor pe obiecte de evidență și de calculație se efectuează în baza evidenței primare și organizării contabilității analitice a consumurilor de producție. în cazul codificării clare a obiectelor de calculație, raportarea consumurilor directe nu creează probleme.

Mai complicat este procesul de repartizare între tipurile de produse distincte ale consumurilor indirecte de producție. Totodată contabilul trebuie să aleagă cea mai rațională metodă de repartizare pentru condițiile de producție date. Cea mai simplă metodă este repartizarea consumurilor indirecte de producție proporțional cu consumurile directe materiale, privind retribuirea muncii.

Însă la repartizarea consumurilor indirecte de producție este necesar de remarcat încă un moment. Consumurile variabile reacționează la modificarea volumului de producție direct proporțional, iar cele constante rămân în acest caz neschimbate. Deci, în cazul micșorării volumului de producție, cota-parte a consumurilor constante pe unitate de produs se majorează. De aceea una din condițiile de repartizare a consumurilor indirecte de producție conform actelor normative este divizarea în consumuri variabile și constante. Consumurile variabile

se includ integral în costul producţiei, iar cele constante se raportează la costul producţiei în funcţie de însuşirea de către secţie a capacităţii normative de producţie.

în cazul îndeplinirii sau depăşirii acesteia consumurile specificate se includ integral în costul articolelor fabricate de secţie. în cazul neîndeplinirii capacităţii normative de producţie în costul producţiei se include numai cota-parte a consumurilor de producţie constante în limitele capacităţii de producţie îndeplinite. Diferenţa se raportează la alte cheltuieli operaţionale.

Costul unitar se determină prin împărţirea consumurilor privind fabricarea produselor la cantitatea articolelor fabricate, exprimându-se prin formula:

$$Cu = \frac{Cd + Ci}{K}$$

unde *Cu* reprezintă costul unitar de producţie;

Cd - consumurile directe de producţie;

Ci- consumurile indirecte de producţie;

K - cantitatea produselor fabricate.

Exemplu. Secţia nr. 1 fabrică două tipuri de produse *(P* şi 7), datele acestora fiind prezentate pe luna ianuarie în tabelul 6.1.

Tabelul 6.1

Consumuri privind fabricarea produselor

Tip de produse	Unitatea de măsură	Canti-tatea	Consumuri directe materiale în lei	Consumuri directe privind retribuirea muncii în lei	Contribu-ţii pentru asigurări sociale în lei
P	kg	2 800	43 000	30 000	9 100
T	m	4 200	76 000	50 000	15 000

Consumurile indirecte de producţie pe secţie au constituit 48 000 lei, din care consumurile variabile 30000 lei, consumurile constante - 18 000 lei. Capacitatea efectivă constituie 69% în raport cu capacitatea normativă de producţie pe secţie.

întrucât consumurile directe de producţie pe tipuri de produse sunt cunoscute, pentru calcularea costului fiecărui tip este necesar a repartiza consumurile indirecte de producţie. în acest caz întreprinderea a ales metoda de repartizare proporţional cu salariile directe.

La început se determină cota-parte a consumurilor indirecte de producţie care revine îndeplinirii de către secţie a capacităţii normative de producţie: 18 000 x 0,69=12 400 lei. Această sumă se include în costul articolelor şi se repartizează împreună cu consumurile variabile de producţie (30 000+12 400=42 400), diferenţa în sumă de 5 600 lei (18 000-12 400) se raportează la alte cheltuieli operaţionale.

Repartizarea consumurilor indirecte de producţie este prezentată în tabelul 6.2.

Tabelul 6.2

Repartizarea consumurilor indirecte de producţie

Tip de produse	Salarii directe în lei	Coeficientul de repartizare (Kr)	Consumuri indirecte de producţie în lei
P	30 000	0,53	15 900
T	50 000	0,53	26 500
Total	80 000	0,53	42 400

$$Kr = \frac{42400}{80000} = 0,53.$$

Prin întocmirea calculaţiilor (tabelele 6.3, şi 6.4) se determină costul fiecărui tip de produs şi al unităţii acestora.

Tabelul 6.3

Calculația costului produsului *P*

Articole de calculație	Costul de fabricație în lei'	Costul 1 kg (s-au fabricat 2800 kg) în lei
Consumuri directe de materiale	43 000	15,36
Consumuri directe privind retribuirea muncii	30 000	10,71
Contribuții pentru asigurările sociale	9 100	3,25
Consumuri indirecte de producție	15 900	5,68
Total	98 000	35,00

Tabelul 6.4

Calculația costului produsului *T*

Articole de calculație	Costul de fabricație în lei	Costul 1 kg (s-au fabricat 4200 kg) în lei
Consumuri directe de materiale	76 000	18,10
Consumuri directe privind retribuirea muncii	50 000	11,90
Contribuții pentru asigurările sociale	15 500	3,69
Consumuri indirecte de producție	26 500	6,31
Total	168 000	40,00

Este necesar de avut în vedere că dacă în cursul perioadei de gestiune pe tipuri de produse se va înregistra producție în curs de execuție, la calcularea costului toate consumurile se repartizează între producția în curs de execuție și produsele finite.

Este ușor a determina costul efectiv al articolelor vândute, cunoscând costul unității de producție, întrucât, pornind de la mărimea acestuia se evaluează producția în cazul vânzării.

Continuând exemplul, vom presupune că din cantitatea totală a producției fabricate în luna ianuarie (la începutul lunii nu s-au înregistrat solduri), întreprinderea a vândut produsul P-2000 unități, produsul T- 3500 unități. întrucât este cunoscut costul efectiv al fiecărui tip de produs fabricat, determinăm costul efectiv al articolelor vândute (tab.6.5).

Tabelul 6.5

Calcularea costului efectiv al producției vândute

Tip de produse	Unitatea de măsură	Canti-tatea	Costul efectiv al unei unități în lei	Costul efectiv al articolelor vândute în lei
P	kg	2 000	35,00	70 000
T	m	3 500	40,00	140 000
Total				210 000

Astfel, cu ajutorul calculației se efectuează evaluarea bunurilor materiale procurate, produselor fabricate, serviciilor prestate, articolelor vândute. Totodată există o legătură inversă, întrucât datorită evaluării se poate afla mărimea consumurilor utilizate la calcularea costului.

Sarcinile gestionării costului producției sunt pronosticul și planificarea unor tipuri distincte de consumuri în baza normelor și normativelor întemeiate din punct de vedere științific, organizarea clară

a contabilității și evaluării costului, a controlului asupra formării consumurilor de producție.

în activitatea practică se distinge calculația normativă, planificată (de diviziune) și efectivă.

Calculația normativă se întocmește la începutul anului de gestiune în scopul determinării costului normativ și reprezintă consumurile pe care întreprinderea, pornind de la nivelul tehnic al producției și tehnologia existentă la momentul întocmirii calculației, le utilizează pe o unitate de produse fabricate ținând cont de normele și normativele stabilite.

Calculația planificată (de diviziune) are drept scop calcularea costului planificat (devizului) care reprezintă mărimea consumurilor pe care întreprinderea intenționează să-1 obțină la finele perioadei de gestiune la realizarea măsurilor tehnico-organizatorice planificate. De aceea se presupune că costul planificat al producției trebuie să fie mai jos decât cel normativ.

Calculația efectivă, după cum s-a menționat, cuprinde procesul de determinare a costului efectiv în baza consumurilor efective constituite în cursul perioadei de gestiune, concomitent ea arată și nivelul abaterilor de la costul normativ și planificat al articolelor.

întrebări pentru autocontrol:

1. Ce tipuri de etaloane se utilizează în contabilitate?
2. Explicați în ce constă însemnătatea etalonului bănesc?
3. Dați definiția evaluării.
4. Cum se evaluează mijloacele în cazul intrării lor la întreprindere?
5. Numiți componența consumurilor de transport-achiziționare.
6. Care sunt particularitățile evaluării procurării mașinilor și utilajelor?

7. Taxa pe valoarea adăugată se include sau nu în costul inițial al mijloacelor procurate?
8. Care sunt componentele costului la construirea obiectelor de mijloace fixe cu forțele proprii ale întreprinderii și la fabricarea producției?
9. Ce înseamnă reevaluarea activelor pe termen lung?
10. Cum se evaluează stocurile de materiale și mărfuri în contabilitatea curentă?
11. Cum se calculează costul mediu ponderat?
12. Definiți metodele FIFO și LIFO.
13. Cum se determină valoarea de bilanț a mij loacelor fixe?
14. Cum se evaluează stocurile de mărfuri și materiale în bilanț?
15. în ce constă rolul calculației la evaluarea mijloacelor?
16. Care este componența consumurilor directe de producție?
17. Ce se înțelege prin consumuri indirecte de producție?
18. Dați definiția obiectului de calculație și unității de calculație.
19. Cum se repartizează consumurile indirecte de producție?
20. Cum se calculează costul efectiv de fabricare și unitar al producției?
21. Numiți tipurile de calculație a costurilor.

Capitolul 7.
Documentarea operațiunilor economice

Obiectivele capitolului:

1. Dezvăluirea rolului documentului ca purtător de bază al informației; determinarea părților componente ale documentului și cerințelor față de acesta, a principiului de întocmire a documentului în cazul aplicării metodei manuale de prelucrare a informației și cu ajutorul tehnicii electronice de calcul.
2. Fundamentarea informației, clasificarea documentelor, dezvăluirea criteriilor de clasificare și de raportare a documentului la un criteriu sau altul.
3. Determinarea regulilor și cerințelor necesare pentru asigurarea valorii juridice integrale a documentelor; examinarea etapelor de bază; întocmirea și utilizarea în activitatea contabilă a documentelor și proceselor de prelucrare a acestora.
4. însușirea noțiunii „circulația documentelor" și a etapelor de mișcare a documentelor de la momentul întocmirii până la predarea în arhivă; determinarea particularităților circulației documentelor la utilizarea tehnicii electronice de calcul.

7.1. Noțiunea și funcțiile documentelor

Reflectarea operațiunilor economice în contabilitate este precedată de observarea primară, ceea ce permite crearea unei imagini incipiente despre acestea.

Datele primare privind operațiunile economice ale întreprinderii servesc drept intrare în sistemul contabil, unde are loc studierea și

prelucrarea acestora, iar ieșirea din acesta o constituie asigurarea informațională necesară.

Observarea se efectuează în scopul înregistrării și prelucrării ulterioare a datelor privind operațiunile economice pentru obținerea unor indicatori generalizatori. Ea reprezintă asigurarea informațională a contabilității. În procesul observării se produce studierea datelor privind fiecare operațiune economică pentru înregistrarea acestora pe purtătorul de informație.

Purtătorul de informație constituie un procedeu de reflectare a operațiunii economice care se manifestă în întocmirea documentelor. Descrierea operațiunii economice nu este altceva decât comunicarea informațională despre aceasta. Fiecare comunicare presupune o anumită cantitate de informație. însă pentru procesul de gestiune o importanță primordială are nu numărul de semne în comunicare, ci semnificația și utilitatea acestora. în acest caz cantitatea de informații prețioase în comunicare se determină ca majorarea probabilității atingerii acestui scop la realizarea informației prezentate. Cu cât comunicarea permite să se realizeze mai mult scopul trasat, cu atât informația conținută în aceasta este mai valoroasă.

Orice operațiune economică se caracterizează prin indici și indicatori.

Indicii operațiunilor economice includ timpul și locul efectuării informației, elementele materiale incluse în operațiunea economică - stocurile de mărfuri și materiale, mijloacele bănești, informația despre părțile și persoanele care au contribuit la efectuarea operațiunii respective.

Indicatorii reflectă caracteristica cantitativă a operațiunilor economice în etaloane naturale, de muncă și bănești. Indicatorii oricărui document trebuie să dezvăluie conținutul și toate particularitățile unei sau altei operațiuni.

în contabilitate, față de comunicatele privind observarea primară a operațiunilor economice se înaintează cerințe speciale.

Modul de reflectare pe purtătorii de informație trebuie să asigure demonstrabilitatea juridică și veridicitatea fiecărei comunicări informaționale.

Printre trăsăturile distinctive ale contabilității cea mai esențială este **documentarea.** Numai acesteia îi este specifică întocmirea documentară continuă a operațiunilor economice. Fiecare operațiune economică este perfectată printr-un document corespunzător care servește drept bază pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate și, prin urmare, îndeplinește rolul de impuls care confirmă începutul informației contabile. Pentru un contabil trebuie să devină regulă maxima „nu există document - nu există înregistrare".

Cuvântul „document" (din limba *latină documentam)* înseamnă certificat, dovadă.

Documentul este un certificat (act) scris privind efectuarea operațiunii economice întocmit în modul stabilit care îi atribuie putere juridică sau dreptul la efectuarea acesteia. De regulă, documentul contabil se pregătește pe un formular de modelul stabilit, executat prin metoda tipografică. Acesta reprezintă o foaie de hârtie liniată cu indicatorii și indicii tipăriți anterior pe acesta, utilizați pentru înregistrarea informației privind operațiunile economice. Indicii și indicatorii înscriși în acesta se numesc **elemente.** Acestea reflectă indicii și indicatorii care caracterizează o operațiune economică concretă (de exemplu, data întocmirii, denumirea documentului).

Principalul lucru care caracterizează orice document primar este componența și amplasarea elementelor. Anume acestea determină documentul propriu-zis și permit identificarea lui.

Documentul se caracterizează nu numai prin totalitatea elementelor, ci și prin fiecare din acestea separat, adică caracteristica fiecărui

element distinct este în același timp și caracteristica documentului primar, în care acesta se conține.

Modul de întocmire și reflectare în contabilitate, de primire și de păstrare a documentelor primare este determinat de **Legea contabilității.**

În funcție de natura operațiunii economice și destinația documentelor, elementele acestora pot să difere, însă unele elemente sunt obligatorii. Elementele obligatorii ale documentelor primare sunt:

- denumirea documentului;
- codul formularului;
- data întocmirii;
- denumirea agentului economic care a întocmit documentul și locul întocmirii;
- conținutul operațiunii economice;
- expresia valorică și cantitativă a operațiunii economice;
- indicarea părților care au contribuit la efectuarea operațiunii economice;
- funcția și numele persoanelor responsabile de efectuarea și întocmirea corectă a operațiunii economice;
- semnăturile persoanelor responsabile de efectuarea operațiunii economice consemnate în document

Denumirea documentului (de exemplu, dispoziția de încasare, dispoziția de plată, factura de expediție etc.) îi atribuie acestuia o forță probantă și indică caracterul operațiunii economice reflectate.

Prin codul formularului se înțelege un sistem de simboluri și reguli acceptate pentru sistematizarea, transmiterea, prelucrarea și păstrarea informației. Codurile pot fi exprimate atât prin cifre, cât și prin litere. Codurile indicate în clasificatorul formularelor-tip interdepartamentale de documentație contabilă primară sunt elaborate de Departamentul Statistică și Sociologie.

Data întocmirii documentului are o însemnătate de control şi informaţională, întrucât operaţiunile numeroase care sunt omogene după conţinut şi sens se repetă. Pentru prevenirea utilizării repetate a documentelor acestea trebuie delimitate în timp.

Denumirea agentului economic şi locul întocmirii documentului au o importanţă informaţională pentru documentele contabile expediate (transmise) altui agent economic. Acest element asigură justificarea documentelor interne. De exemplu, la livrarea produselor finite de la depozitul întreprinderii agentului economic A, elementul specificat permite reflectarea în contabilitate a creanţelor pe termen scurt apărute la agentul menţionat.

Conţinutul operaţiunii economice permite a determina corect conturile contabile în care trebuie să fie reflectate datele corespunzătoare.

Expresia valorică şi cantitativă a operaţiuni economice se reflectă conform principiului de înregistrare a datelor exprimate în indici şi indicatori care diferenţiază acest fapt şi obţinute prin intermediul urmăririi (controlului).

Elementele părţilor permit a reflecta denumirea agentului economic, codul fiscal, adresa etc.

Funcţia şi numele persoanelor responsabile de executarea operaţiunii economice respective reprezintă informaţia privind persoanele fizice care au contribuit la efectuarea operaţiunii, determină răspunderea materială, certifică autorizaţia la dreptul efectuării operaţiunii economice.

Identificarea persoanelor care au efectuat operaţiunea economică este asigurată prin semnătura lor proprie în document. Aceasta stabileşte responsabilitatea personală pentru veridicitatea informaţiei indicate în document, justifică efectuarea operaţiunii, precum şi permisiunea sau confirmarea corectitudinii executării acesteia.

în cazul lipsei unui din elementele enumerate documentul se consideră nevalabil.

Elementele suplimentare (specifice) sunt determinate de caracterul operaţiunilor economice reflectate. însă este necesar a evita reflectarea elementelor care pot fi omise, deoarece informaţia excedentară devine costisitoare şi supraîncarcă contabilitatea, încetineşte obţinerea datelor efective necesare.

Pentru comoditatea întocmirii şi prelucrării ulterioare a datelor, elementele documentelor se aranjează într-o ordine şi consecutivitate determinată.

Amplasarea variată a elementelor determină forma documentelor contabile. La întocmirea documentului primar la computer trebuie să fie respectate forma şi conţinutul documentelor primare-tip.

Orientarea documentelor primare spre prelucrarea automată înseamnă că acestea trebuie să fie purtătorii, pe de o parte, a informaţiei contabile şi de control, iar, pe de altă parte, a informaţiei electronice. Primul factor caracterizează aspectul de gestiune a utilizării documentelor primare, atunci când conform datelor acestora se efectuează contabilitatea şi controlul, iar al doilea factor- aspectul tehnologic, când informaţia iniţială a documentelor serveşte drept obiect al prelucrării automate.

În condiţiile automatizării înţelegerea esenţei documentului necesită conştientizarea provenienţei şi formării acestuia. Pentru descifrarea informaţiei incluse în documentul electronic sunt necesare programe tehnice şi aplicative şi cunoaşterea sistemului de codificare. De exemplu, în cârd este instalat un document electronic. Omul nu poate să-1 vadă, însă maşinile pot citi informaţia conţinută în acesta.

Documentul scos la computer reflectă înregistrările efectuate cu ajutorul mijloacelor tehnice moderne. Procedeele de documentare pot fi subdivizate în următoarele categorii:

- înregistrarea pe purtătorii tehnici;
- introducerea directă a datelor;
- introducerea condiţionată a datelor;
- introducerea în baza indiciilor individuale;
- introducerea în baza documentelor codificate în prealabil,

înregistrarea pe purtătorii tehnici se efectuează prin raportarea pe aceştia a datelor contabile. Ea poate fi efectuată pe dischete sau discuri. în cazul introducerii directe informaţia este sesizată nemijlocit de computer.

Introducerea condiţionată a datelor înseamnă că unele forme de documentare electronică prevăd îndeplinirea unor condiţii determinate până la prelucrarea prealabilă a datelor. Cea mai răspândită este introducerea identificatorului pe care sistemul automatizat poate să-1 identifice. Introducerea condiţionată se efectuează în baza codurilor şi identificatoarelor.

Introducerea în baza indiciilor individuale. Mijloacele tehnice (echipamentele electronice) pot să identifice trei indicii individuale: amprenta vocii, amprentele degetelor şi semnăturile. Identificarea este necesară pentru a obţine acces la date.

Introducerea prealabilă a datelor codificate. Documentul se întocmeşte cu ajutorul datelor codificate în prealabil.

Documentele se întocmesc într-un exemplar sau mai multe exemplare.

într-un exemplar se întocmesc astfel de documente importante cum sunt dispoziţiile de casă. în câteva exemplare se emit documentele prin care se confirmă livrarea mărfurilor şi materialelor (de exemplu, facturile fiscale etc). Fiecare exemplar conţine semnături similare, are funcţii de destinaţie de sine stătătoare şi se consideră drept original atât pentru furnizor, cât şi pentru cumpărător.

înregistrările în documentele primare trebuie să fie efectuate cu pixuri, cu ajutorul maşinilor de dactilografiat şi computerelor.

înregistrările trebuie să fie clare (citeţe), fără ştersături, cu completarea obligatorie a tuturor elementelor necesare, rândurile libere se anulează.

în documentele primare nu se admite introducerea unor corectări nestipulate. Corectarea greşelii trebuie să fie confirmată documentar şi prin semnăturile persoanelor care au semnat iniţial documentul, menţionând data corectării.

în documentele de casă şi de bancă nu se admit corectări. Pentru veridicitatea datelor conţinute în acestea, precum şi pentru transmiterea acestora în termenele stabilite în contabilitate poartă răspundere persoanele care au semnat aceste documente.

7.2. Clasificarea documentelor

Varietatea operaţiunilor economice efectuate de întreprindere impune contabilul să prelucreze un mare număr de documente. Pentru a înţelege mai bine destinaţia şi conţinutul şi a uşura prelucrarea documentelor acestea se grupează după următoarele criterii:

- locul de întocmire (referitor la întreprindere);
- conţinut;
- destinaţie;
- volum (gradul de cuprindere a datelor);
- modul de întocmire;
- modul de utilizare (ordinare şi cu regim special).

Clasificarea documentelor contabile este prezentată în schema 7.1.

După locul de întocmire, documentele se subdivizează în interne şi externe.

Documentele interne se întocmesc în cadrul întreprinderii de către colaboratorii şi administratorii acesteia. Acestea cuprind dispoziţiile de încasare şi de plată, borderourile de plată a salariilor, foile de parcurs etc.

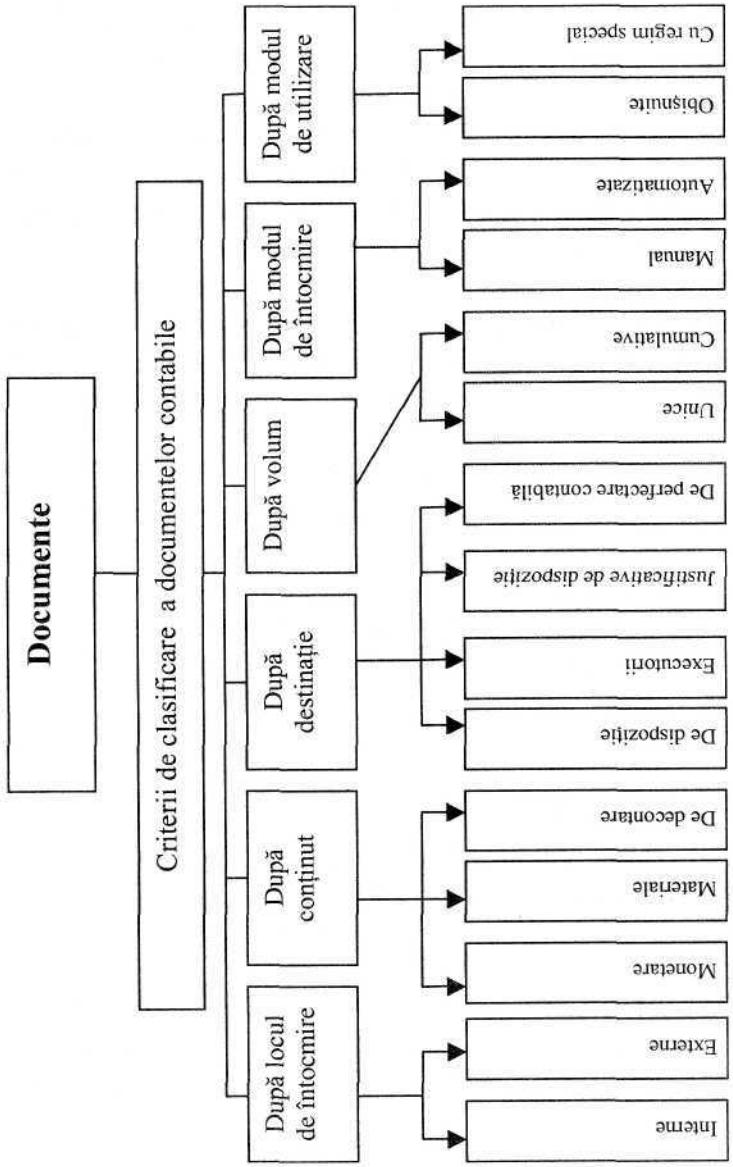


Fig. 7.1. **Clasificarea documentelor contabile**

Documentele externe sunt documentele intrate de la alte unităţi sau persoane juridice şi fizice (facturile fiscale, facturile de expediţie, buletinele medicale, documentele judiciare şi titlurile executorii etc).

După conţinutul operaţiunilor economice, documentele se împart în documente monetare, materiale şi de decontare.

Documentele monetare se utilizează pentru întocmirea operaţiunilor cu mijloace băneşti. Acestea cuprind cecurile bancare, dispoziţiile de încasare.

Documentele materiale se consideră acelea prin care se întocmesc operaţiunile privind mişcarea activelor materiale pe termen lung, stocurilor de mărfuri şi materiale. Acestea cuprind actul de primire-predare a mijloacelor fixe, procesul-verbal de lichidare a mijloacelor fixe, factura fiscală, bonurile de primire şi bonurile de consum.

Documentele de decontare se utilizează pentru întocmirea operaţiunilor de decontare dintre întreprinderi şi alte persoane. Acestea cuprind dispoziţia de plată, ordinul de plată, dispoziţia de plată acceptată, lista de plată etc.

După destinaţie se disting 4 grupe de documente: de dispoziţie, executorii (justificative), justificative - de dispoziţie, de perfectare contabilă.

Documentele de dispoziţie sunt documentele care conţin un ordin, dispoziţie de efectuare a unei acţiuni economice determinate (de exemplu, procura de primire a bunurilor materiale pentru întreprindere, ordinul de livrare a materialelor, dispoziţia de plată, cecul pentru primirea banilor din bancă). în conformitate cu principiile de documentare stabilite, acestea conţin doar semnătura persoanei care sancţionează efectuarea operaţiunii, ceea ce constituie primul criteriu obligatoriu al documentului de dispoziţie. O dovadă convingătoare a apartenenţei documentului la grupa specificată îl

constituie faptul că în această bază a fost efectuată operaţiunea economică.

Astfel, documentele de dispoziţie au două trăsături:

- cu ajutorul lor se exprimă voinţa persoanei autorizate;
- în baza acestora se efectuează operaţiunea economică.

Documentele executorii (justificative) confirmă efectuarea operaţiunii economice (de exemplu, gestionarul a primit bunuri materiale şi mărfuri, mijloace băneşti în numerar). Astfel, documentul justificativ confirmă efectuarea operaţiunii şi constituie forma primară de reflectare şi control al operaţiunii economice.

Deosebirea radicală a documentelor executive (justificative) de cele de dispoziţie constă în faptul că documentele justificative confirmă evenimentele produse de facto, iar cele de dispoziţie iniţiază survenirea evenimentului.

Documentele justificative - de dispoziţie (combinate) îmbină ambele funcţii. De exemplu, conducătorul semnează factura fiscală pentru livrarea producţiei şi prin aceiaşi factură magazionerul justifică transmiterea acestora cumpărătorului. Dispoziţia de plată conţine dispoziţia de eliberare a banilor şi confirmă primirea banilor (executarea operaţiunii).

în primul caz dispoziţia de casă joacă rolul de document de dispoziţie, în cel de-al doilea caz - de document justificativ, întrucât prin acesta se justifică casierul.

Documentele de perfectare contabilă se întocmesc exclusiv în scopuri metodologice în baza documentelor de primele trei tipuri. Un atare document poate fi calcularea sumei uzurii mijloacelor fixe. Această mărime reprezintă o operaţiune care necesită înregistrarea în contabilitate, însă aceasta nu se fixează nici în documentul de dispoziţie, nici în documentul executiv. În scopul confirmării acestui fapt, conform metodologiei utilizate, contabilul întocmeşte un calcul special care trebuie să fie semnat de el.

După volumul (gradul de cuprindere) informaţiei, documentele se subdivizează în unice şi cumulative.

Documentele **unice** servesc pentru întocmirea şi reflectarea unei operaţiuni economice. Aceste documente se întocmesc în momentul efectuării operaţiunii (de exemplu, factura de eliberare a materialelor de la depozit, dispoziţiile de încasare şi plată etc).

Veridicitatea şi plenitudinea acestor operaţiuni sunt consemnate de persoanele care au participat la efectuarea acestora.

Documentele cumulative se utilizează pentru întocmirea câtorva operaţiuni omogene, pe măsura efectuării acestora în cursul unei perioade determinate (de exemplu în cursul săptămânii, decadei, lunii). Documentele cumulative cuprind fişa-limită pentru ridicarea materialelor - un document care reflectă eliberarea multiplă a materialelor de la depozit în secţie, fişa de ridicare a materialelor etc.

Utilizarea documentelor cumulative contribuie la reducerea numărului documentelor unice, simplifică sistemul de reflectare a operaţiunilor în conturi.

După modul de întocmire (completare) documentele se împart în documente întocmite manual sau automatizat. în prezent multe documente se completează manual, deşi au apărut condiţii pentru înregistrarea automată a datelor primare.

După modul de utilizare, documentele se subdivizează în documente ordinare şi cu regim special.

Documentele ordinare se execută în tipografie şi se vând fără înregistrare. Aceasta se referă la majoritatea documentelor primare.

Formularele **documentelor cu regim special** se tipăresc pe hârtie specială în mod centralizat, au serie şi număr şi se supun unei înregistrări speciale în cazul vânzării şi cumpărării. Documentele cu regim special sunt prevăzute pentru întocmirea operaţiunilor privind ieşirea bunurilor, calcularea taxei pe valoarea adăugată (facturile fiscale etc). Pe

formularele cu regim special întocmite cu greșeli, ștersături, corectări nestipulate și alte înscrieri nepermise se face mențiunea *„nevalabil"*. Pentru formularele anulate se întocmește un registru care se prezintă persoanei responsabile pentru evidența, păstrarea și eliberarea formularelor cu anexarea acestor formulare. Ulterior acestea se exclud din evidență conform modului de contabilizare, eliberare, păstrare și utilizare a formularelor-tip de documente cu regim special primar stabilit de instrucțiune.

Păstrarea formularelor cu regim special se efectuează în conformitate cu normele de păstrare a mijloacelor bănești.

7.3. **Modul de completare și prelucrare a documentelor**

În vederea organizării corecte a contabilizării și reflectării oportune a operațiunilor economice în conturi este necesar a respecta riguros cerințele privind întocmirea documentelor.

Prevederile de bază referitoare la documentele contabile sunt prezentate în art. 16 din **Legea contabilității.**

Documentul primar trebuie să fie întocmit în cazul efectuării operațiunii economice, iar dacă aceasta nu este posibil - nemijlocit după terminarea acesteia.

Documentele se întocmesc de persoane responsabile în termene determinate în conformitate cu regulile și cerințele stabilite, asigurând valoarea juridică integrală a acestora. Etapa întocmirii documentelor prevede alegerea formularelor, documentelor primare sau a altor purtători de informație contabilă pentru fiecare obiect contabil, alegerea mijloacelor și proceselor de întocmire a documentelor, stabilirea componenței persoanelor responsabile de întocmirea corectă și oportună a unor sau altor documente primare.

La întocmirea documentelor este important a asigura două condiții: reflectarea în document a conținutului real al operațiunii economice

efectuate, evenimentului sau procesului, adică asigurarea veridicității și întocmirea documentului cu cheltuieli minime ale timpului de muncă.

Etapa de bază a procesului de întocmire a documentelor este perceperea și măsurarea parametrilor necesari ai operațiunii economice și fixarea în documentul primar a datelor percepute.

Perceperea și măsurarea operațiunii poate fi efectuată nemijlocit de persoana care întocmește documentul sau prin mijloace automatizate.

Pentru întocmirea documentelor primare se cheltuiește mult timp, de aceea este necesar a asigura reducerea maximă a volumului de muncă pe acest sector al activității contabile. Se ușurează considerabil și se simplifică procesul de fixare a elementelor permanente în documentele pregătite în mod automatizat. Astfel, în documentele bancare sunt constante elementele referitoare la denumirea întreprinderii, conturile bancare, codul fiscal și la completarea acestora se introduc doar celelalte elemente.

Documentele primare intrate în contabilitate, urmează a fi verificate în mod obligatoriu: după conținut; după formă, aritmetic.

Verificarea documentelor după conținut constă în clarificarea respectării regulilor de efectuare a operațiunii economice, corespunderii normelor, oportunității economice a acestora, respectării legilor în vigoare etc.

Verificarea documentelor după formă au drept scop de a stabili plenitudinea completării elementelor obligatorii, existența semnăturilor corespunzătoare, claritatea reflectării esenței operațiunii consemnate, corectitudinea indicării datei întocmirii documentului etc.

Dacă în procesul primirii documentelor, verificării veridicității acestora se constată inexactități, lipsa plenitudinii completării unor elemente distincte, greșeli intenționate și neintenționate, cazuri de abuz, acestea se întorc pentru prelucrare și corectare.

Verificarea aritmetică (cifrică) constă în stabilirea corectitudinii calculelor, taxării documentelor. Erorile depistate în urma verificării pot fi divizate în câteva grupe:

- după cauzele apariţiei - neglijenţa, necompetenţa contabilă, deteriorarea tehnicii de calcul etc;
- după locul apariţiei - în textul sau cifrele documentelor primare, în cazul înregistrării în registre;
- după semnificaţie - greşeli locale (de exemplu, la scrierea datei) şi tranzitorii (care cauzează greşeli automate în câteva locuri).

Greşelile în documentele primare întocmite manual (cu excepţia documentelor de casă şi bancare) se corectează în felul următor:

- se taie cu o linie subţire textul greşit sau suma astfel ca acesta să poată fi citit;
- se aplică semnătura sub textul corectat (sau suma);
- pe câmpurile rândului respectiv se face menţiunea *corectat* cu semnătura persoanelor care au semnat anterior documentul sau se confirmă prin semnătura persoanei care a efectuat corectarea, indicându-se data corectării.

Apoi documentele se prelucrează şi se înregistrează.

Prelucrarea datelor reprezintă transformarea informaţiei primare prin operaţiuni logice în scopul obţinerii indicatorilor centralizatori şi generalizatori despre obiectele contabile. Procesul de prelucrare a documentelor în contabilitate cuprinde patru etape:

1. taxarea;
2. gruparea;
3. simbolizarea;
4. înregistrarea documentelor în sistemul informaţional contabil.

Taxarea (sau evaluarea) prevede transformarea etaloanelor naturale şi de muncă într-un etalon bănesc generalizator. De regulă,

această procedură se efectuează în documentul primar propriu-zis prin înmulţirea cantităţii bunurilor materiale (kg,m,t) cu preţul unităţii. Dacă documentul conţine etalonul de muncă exprimat în unitatea de timp (zile, ore), mărimea acestuia se înmulţeşte cu retribuţia tarifară a unităţii de timp.

Următoarea etapă a prelucrării contabile a documentelor este **gruparea.** în acest caz documentele se selectează după criteriul omogen al operaţiunii economice. Caracterul grupării este condiţionat de scopul obţinerii informaţiei în baza documentelor primare. Astfel, documentele de intrare a materialelor pot fi grupate pe depozite, tipuri de materiale, surse de intrare etc, iar cele de ieşire - pe denumiri şi direcţii de utilizare.

Scopul grupării constă în pregătirea datelor centralizatoare privind mişcarea bunurilor şi datoriilor pe parcursul perioadei de gestiune, accelerând astfel ţinerea contabilităţii primare.

Simbolizarea (cotarea) reprezintă indicarea în documentul primar a conturilor corespondente care rezultă din conţinutul operaţiunii economice concrete.

Această etapă necesită un nivel profesional mai înalt, cunoaşterea metodologiei de reflectare a operaţiunilor economice în conturi. De regulă, acest lucru îl efectuează contabilul care activează pe un sector concret al procesului contabil (evidenţa materialelor, salariilor, consumurilor de producţie etc). Pentru înregistrarea contabilă în document este prevăzută o rubrică separată cu denumirea *„Codul contului corespondent"* sau *„Codul consumurilor".*

înregistrarea documentelor în sistemul contabil prevede reflectarea operaţiunilor economice în registrele contabile, înregistrările se efectuează în baza simbolizării, adică a indicării conturilor corespondente şi se numesc **reflectarea operaţiunilor.** Operaţiunile economice se acumulează în registrele contabilităţii

sintetice (numărul operațiunii, suma), apoi se înregistrează în registrele contabilității analitice.

în documentele care confirmă operațiunile înscrise deja în registrele contabile se face mențiunea sau se indică pagina registrului în care se înregistrează valoarea ce rezultă din această operațiune.

7.4. Circulația documentelor

Cu noțiunea *„document"* este strâns legată noțiunea *„circulația documentelor"*. Documentele se află permanent în mișcare. Itinerarul parcurs de documente, începând cu momentul întocmirii (intrării) acestora și până la predarea lor la arhivă după prelucrare și reflectare în contabilitate se numește **circulația documentelor.** Mișcarea documentelor și circulația acestora reprezintă un obiect important de organizare a contabilității la întreprindere și prevede parcurgerea câtorva etape:

- întocmirea (emiterea) documentelor;
- primirea documentelor de contabilitate;
- prelucrarea și înregistrarea documentelor în sistemul înregistrărilor contabile;
- predarea documentelor în arhivă.

De faptul cât de rațional acestea vor fi întocmite, transmise și prelucrate în contabilitate depinde durata (perioada) obținerii informației contabile utilizate pentru gestionare și control.

Circulația documentelor se organizează nemijlocit de aparatul contabil și prevede anumite reguli și modalități de întocmire și utilizare în activitatea contabilă a documentelor contabile. La fiecare întreprindere aceasta presupune un termen scurt între efectuarea operațiunii economice și obținerea datelor generalizate necesare organelor de conducere a întreprinderii, utilizarea celor mai perfecte metode și mijloace de culegere și avansare a informației la locul de

prelucrare a acesteia, sporirea productivității muncii salariaților din contabilitate. Orarul termenelor de completare, verificare și prelucrare a documentelor, înregistrarea și gruparea datelor contabile, parcurgerea altor etape ale procesului contabil se numește *graficul circulației documentelor.* El se întocmește de contabilul-șef, ținând cont de particularitățile întreprinderii în baza studierii proceselor de gestiune și de producție și se aprobă prin ordinul conducătorului întreprinderii.

în grafic se indică denumirea și numărul fiecărui document, destinația, modul de întocmire a acestuia, cine semnează, când (termenele), serviciul (secția), unde documentul se transmite, cine îl primește, îl verifică și îl prelucrează. La întocmirea graficului se prevede responsabilitatea personală a angajaților pentru documentele aflate la ei și termenele de prelucrare a acestora.

Graficul trebuie adus la cunoștința executorilor care întocmesc documentele.

Circulația documentelor cuprinde de asemenea următoarele etape:

- lucrările executate asupra documentelor primare în procesul întocmirii sau primirii acestora din exterior;
- circulația (mișcarea) documentelor de la locul de întocmire sau primire până la locul de prelucrare;
- circulația (mișcarea) documentelor după prelucrare la locul păstrării permanente a acestora - arhiva.

Fiecare etapă a circulației documentelor are particularitățile sale care trebuie luate în considerare la elaborarea acesteia. De exemplu, la prelucrarea rapoartelor privind circulația mărfurilor o mare însemnătate au intrarea oportună a acestora de la gestionari, numărul persoanelor care participă la prelucrare și modul de prelucrare. Reținerea documentelor de către gestionari atenuează controlul economico-operativ, încalcă ritmicitatea activității aparatului contabil

al întreprinderii. Pentru predarea rapoartelor la contabilitate trebuie să fie stabilite termenele fixe care depind de distanța la care se află întreprinderile, volumul informației conținute în fiecare raport, existența mijloacelor tehnice de transmitere a informației.

Primirea documentelor primare în contabilitate de la gestionari este confirmată de persoana care a primit documentele cu o mențiune în raportul propriu-zis. Termenul necesar pentru prelucrare se determină în funcție de volumul ultimei care se stabilește de contabilul-șef. Termenele de prelucrare a documentelor trebuie să asigure oportunitatea primirii datelor generalizate pentru controlul economico-operativ, contabilitatea sintetică și analitică și prezentarea rapoartelor în termen.

Informația primară în procesul primirii și prelucrării acesteia, precum și după prelucrarea și generalizarea în registrele contabile trebuie să se păstreze riguros. Documentele se păstrează în mape (dosare) sau se șnuruiesc. Pentru fiecare document primar trebuie să se determine modul de evidență a primirii-predării și a păstrării acestuia.

Pe parcursul anului și până la predarea raportului financiar anual documentele se păstrează în arhiva curentă a contabilității, întrucât poate să apară necesitatea de a preciza unele date, iar la finele anului - de a verifica veridicitatea operațiunilor economice. După expirarea anului toate documentele primare (precum și registrele contabile) se predau în arhiva generală a întreprinderii. în conformitate cu regulile stabilite (legislația) întreprinderea trebuie să asigure păstrarea documentelor contabile primare, registrelor contabile și rapoartelor financiare conform termenelor stabilite, însă nu mai puțin de cinci ani.

în condițiile utilizării computerilor există unele particularități în organizarea circulației documentelor. Acestea sunt condiționate de utilizarea programelor informatice care asigură introducerea, păstrarea, căutarea și verificarea versiunii electronice.

Gestionarea circulației documentelor într-o mare măsură se obține prin implementarea tehnologiilor computerizate cu ajutorul mijloacelor informatice, precum și a rețelelor de calcul locale. Acesta este un nou nivel de organizare a circulației documentelor.

În arhiva electronică documentele primare, în analogie cu cele ordinare, se plasează în mape (secțiuni). în scopul găsirii rapide a documentului necesar există un sistem special de căutare, punctele de control ale căruia sunt data documentului, denumirea întreprinderii, cuvintele-cheie și alți parametri.

Sistemul circulației documentelor sub formă electronică permite a reglementa formarea masivului informației contabile, a crea baza pentru excluderea pierderilor documentelor, sporește controlul asupra îndeplinirii dispozițiilor privind pregătirea și prelucrarea documentelor, păstrarea acestora.

La fiecare etapă a circulației documentelor se asigură un control necesar prealabil, curent și ulterior. Răspunderea pentru asigurarea păstrării documentelor în arhive o poartă conducătorul unității economice.

întrebări pentru autocontrol:

1. în ce constă esența observării primare?
2. Cum se efectuează observarea primară?
3. Caracterizați elementele documentelor contabile.
4. Ce elemente obligatorii conțin documentele?
5. Agenților economici li se permite utilizarea formularelor arbitrare ale documentelor primare?
6. Care sunt cerințele față de întocmirea documentelor contabile?
7. In ce constă înregistrarea datelor primare fără utilizarea hârtiei?

8. Este obligatorie înregistrarea formularelor cu regim special şi cum acestea trebuie să se păstreze?
9. Cum se efectuează confirmarea j uridi că a datelor?
10. în ce documente nu se admit corectări?
11. După ce criterii se clasifică documentele?
12. Care operaţiuni se întocmesc în documentele interne şi externe?
13. Cum se subdivizează documentele după conţinutul operaţiunii economice?
14. Pentru ce sunt destinate documentele de dispoziţie? Acestea atestă executarea operaţiunii economice?
15. în ce constă deosebirea dintre documentele unice şi cumulative?
16. Cum se numesc documentele care contribuie la simplificarea înregistrărilor contabile?
17. Ce se înţelege prin circulaţia documentelor?
18. După ce principii se efectuează recepţionarea (primirea) documentelor în contabilitate?
19. Ce etape cuprinde (include) procesul de prelucrare a documentelor?
20. Ce acţiuni contabile se efectuează în urma analizei conţinutului documentelor contabile?
21. Care este scopul grupării documentelor?
22. Unde se păstrează documentele?

Capitolul 8.
Inventarierea şi rolul acesteia în contabilitate

Obiectivele capitolului:

1. Examinarea inventarierii ca element al metodei contabilităţii; determinarea rolului inventarierii în asigurarea integrităţii bunurilor agenţilor economici.
2. Expunerea tehnicii efectuării inventarierii diverselor tipuri de bunuri, întocmirii documentelor corespunzătoare.
3. Dezvăluirea metodelor de constatare a rezultatelor inventarierii bunurilor şi determinarea metodelor de reglementare a discordanţelor depistate.
4. Reflectarea în conturi a operaţiunilor care conţin rezultatele inventarierii diverselor tipuri de bunuri.

8.1. Esenţa, însemnătatea şi tipurile inventarierii

Una din principalele cerinţe faţă de contabilitate este realitatea şi exactitatea informaţiei. Pentru îndeplinirea cerinţelor specificate întreprinderile efectuează inventarierea bunurilor şi datoriilor.

Inventarierea (din limba latină opis) constă în verificarea faptică a diferitor elemente existente şi a stării patrimoniale şi confruntarea ulterioară a datelor obţinute cu cele contabile. în prezent la întreprinderi au apărut noi obiecte (valori economice), care nu îmbracă fizic formă naturală şi materială, însă de asemenea sunt supuse inventarierii. Acestea reprezintă activele nemateriale. Pe baza celor expuse se poate concluziona că în condiţiile actuale inventarierea are altă semnificaţie, întrucât acesteia se supun nu numai valorile materiale şi decontările, ci şi astfel de obiecte noi de contabilitate cum sunt activele nemateriale, investiţiile financiare, împrumuturile etc.

Prin natura sa inventarierea îndeplinește funcția de control și constituie un supliment necesar la documentație. Ea permite a lua în considerare acele fenomene care nu se reflectă în documentele primare, întrucât nu se supun contabilizării cotidiene. Acestea sunt pierderile (scăzămintele) apărute ca urmare a proprietăților fizico-chimice care determină uscarea, evaporarea, împrăștierea etc., inexactitățile la recepționarea și eliberarea bunurilor (eroare de măsurare, eroare de calcul, lipsă la cântar, resortare), erorile contabile (în calcule la reflectarea incorectă a datelor documentare în conturi), delapidări, sustrageri, înșelare la cântar, înșelare la măsurare, înșelare la socotit.

Scopul inventarierii este asigurarea veridicității și plenitudinii datelor contabile.

Inventarierea se efectuează în conformitate cu art.40 din **Legea contabilității** cu modificările introduse prin **Regulamentul privind inventarierea.**

Sarcinile de bază ale inventarierii sunt:

- constatarea existenței efective a activelor nemateriale, bunurilor materiale și mijloacelor bănești (mijloacelor fixe, materialelor, mărfurilor etc);
- controlul asupra integrității bunurilor materiale și mijloacelor bănești prin compararea existenței faptice cu datele scriptice din contabilitate;
- stabilirea bunurilor materiale cu termen de păstrare expirat care și-au pierdut parțial calitatea inițială;
- depistarea bunurilor materiale neutilizate în scopul vânzării ulterioare a acestora;
- verificarea respectării regulilor și condițiilor de păstrare a bunurilor materiale și mijloacelor bănești, precum și a regulilor de întreținere și exploatare a mașinilor, utilajelor și altor mijloace fixe;

- verificarea realității evaluării bunurilor materiale reflectate în bilanț, mijloacelor bănești în casierie, conturile bancare, în expediție;
- constatarea creanțelor și datoriilor efective.

Inventarierea se efectuează în mod obligatoriu în termenele stabilite, în cazul schimbării gestionarilor- în ziua primirii-predării bunurilor (dosarelor).

în afară de aceasta, inventarierea se efectuează:

- în caz de furt, delapidare, jafuri sau abuz, precum și în caz de deteriorare a bunurilor - imediat după depistarea acestor cazuri;
- în urma incendiului sau calamităților naturale (inundații, cutremur de pământ etc.) - imediat după stingerea incendiului sau după încetarea calamității naturale;
- în cazul reevaluării activelor materiale;
- în cazul reorganizării, divizării sau lichidării întreprinderii (agentului economic);
- la solicitarea organelor de control.

După sfera de cuprindere inventarierea poate fi completă (generală) sau parțială.

Inventarierea completă (generală) se extinde în același interval de timp asupra tuturor tipurilor de bunuri și a stării decontărilor, oferind posibilitatea unei confruntări complete și multilaterale a datelor contabilității cu realitatea. Aceasta se efectuează, de regulă, numai la sfârșitul anului în scopul asigurării plenitudinii reflectării tuturor operațiunilor economice în raportul anual.

Inventarierea parțială are ca obiect constatarea existenței numai pentru anumite tipuri de bunuri materiale și mijloace bănești în funcție de locurile de păstrare, de exemplu, inventarierea stocurilor de materiale sau mărfuri aflate în gestiuni separate, inventarierea

mijloacelor băneşti în casierie. După modul de efectuare şi caracterul inventarierii, inventarierile pot fi planificate (anunţate, fixate), neplanificate (inopinate) şi de lichidare.

Inventarierile planificate (anunţate, fixate) se efectuează conform graficului întocmit în prealabil. Acestea cuprind şi inventarierile anuale care au o mare importanţă pentru întreprinderi. Inventarierile planificate sunt stabilite şi prevăzute în planul de inventariere întocmit de conducător şi politica de contabilitate a întreprinderii. Aceastea se efectuează de asemenea înainte de întocmirea rapoartelor financiare anuale în scopul asigurării veridicităţii indicatorilor acestora. Până la prezentarea raportului anual în baza rezultatelor inventarierii aprobate de conducătorul întreprinderii trebuie să fie introduse înregistrările corespunzătoare în conturi şi registrele contabile, astfel încât după reflectarea operaţiunilor de soluţionare să se pună de acord soldurile scriptice cu cele faptice.

Inventarierile neplanificate (inopinate) se efectuează după caz, la dispoziţia sau solicitarea administratorului, proprietarului, organelor de control şi juridice în cazul calamităţilor naturale, la reevaluarea bunurilor, la semnalele personalului, la depistarea unor operaţiuni economice dubioase etc.

Inventarierile de lichidare sunt legate de închiderea întreprinderii, firmei şi au o mare însemnătate în legătură cu faptul că întreprinderea lichidată are, de regulă, datorii care trebuie achitate.

Administraţia întreprinderii poartă o mare răspundere pentru efectuarea oportună şi corectă a inventarierii şi constatarea rezultatelor acesteia. Ea este obligată să creeze toate condiţiile în acest scop.

După volumul totalităţii obiectelor de contabilitate se distinge inventarierea totală şi selectivă (prin sondaj).

Inventariere totală se consideră inventarierea, în cursul căreia se supun controlului şi recalculării etc. toate bunurile de tipul respectiv.

Acestei inventarieri se supun numerarul în casierie, hârtiile de valoare existente, unele bunuri materiale şi mărfuri distincte.

Inventarierea selectivă (prin sondaj) este o modalitate specifică de verificare a existenţei unor anumite categorii de bunuri materiale, mărfuri. Aceste inventarieri se utilizează în cazul controlului volumului lucrărilor executate efectiv pentru constatarea existenţei lor reale, stabilirea integrităţii unor bunuri materiale şi mărfuri distincte. Astfel de inventarieri atenuează laboriozitatea lucrărilor de control şi permit reducerea timpului pentru executarea lor. însă acestea nu garantează obiectivitatea absolută, iar în cazul precinuirii prejudiciului material inventarierile selective nu permit a determina integral mărimea lor. în aceste condiţii este necesară efectuarea inventarierii totale.

Conducătorii întreprinderilor poartă răspunderea pentru efectuarea corectă şi oportună a inventarierii bunurilor materiale, mărfurilor, mijloacelor băneşti şi asigurarea caracterului inopinat al acesteia.

Contabilii-şefi împreună cu conducătorii subdiviziunilor şi serviciilor sunt obligaţi să verifice minuţios respectarea regulilor de efectuare a inventarierii.

Clasificarea inventarierii este prezentată în schema de mai jos (fig.8.1).

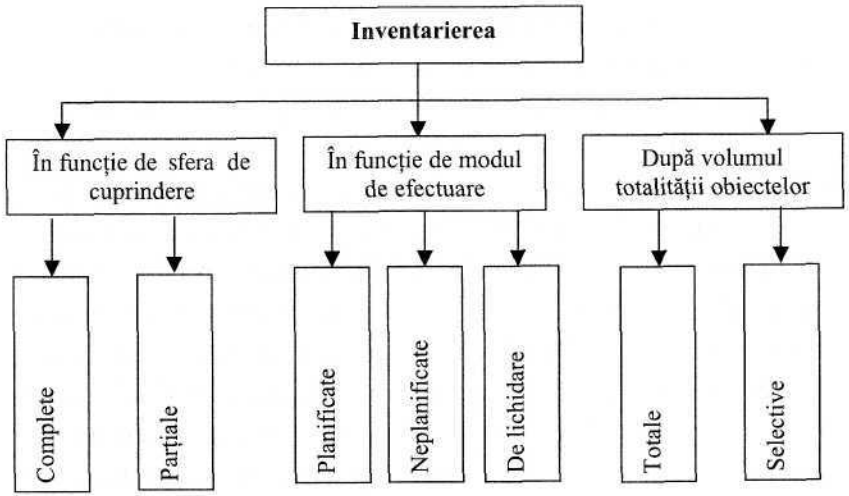


Fig. 8.1. **Clasificarea inventarierilor**

8.2. Modul de efectuare a inventarierii

Inventarierea influenţează asupra desfăşurării normale a activităţii întreprinderii, se reflectă asupra ritmicităţii proceselor economice, de aceea ea trebuie să fie efectuată numai în cazul necesităţii reale. Numărul inventarierilor în anul de gestiune, datele efectuării acestora se stabilesc de întreprindere, cu excepţia cazurilor când efectuarea inventarierii este obligatorie conform legislaţiei (de exemplu, înainte de întocmirea rapoartelor financiare anuale).

Inventarierea cuprinde următoarele etape:

1. Pregătirea
2. Efectuarea propriu-zisă a inventarierii
3. Constatarea şi reflectarea rezultatelor inventarierii.

Pregătirea inventarierii prevede crearea condiţiilor necesare pentru buna desfăşurare a acesteia. în acest scop, se iau măsuri de natură organizatorică şi contabilă.

Măsurile organizatorice prevăd:

a) determinarea cu precizie a obiectului şi sferei de cuprindere a inventarierii, natura bunurilor (mărfuri, materiale, bani, datorii etc);

b) emiterea de către persoanele responsabile a dispoziţiei privind efectuarea inventarierii, prin care se precizează componenţa comisiei, preşedintele comisiei, gestiunea supusă inventarierii, data de începere şi sfârşitul inventarierii. Dispoziţia se înregistrează de contabilitate în registrul de control al executării dispoziţiilor. Dispoziţia, concomitent cu cleştele de sigilat, se înmânează comisiei, înainte de începerea efectuării inventarierii;

c) crearea condiţiilor de lucru pentru comisia de inventariere;

d) luarea de către comisie a măsurilor organizatorice necesare,

în componenţa comisiei de inventariere este necesar să fie incluse persoane calificate care cunosc bunurile supuse inventarierii, metodele de evaluare şi contabilitate a acestora. Se interzice a numi de două ori la rând în calitate de preşedinte al comisiei a uneia şi aceleiaşi persoane la acelaşi gestionar.

Inventarierea activelor nemateriale şi materiale, mărfurilor şi materialelor, mijloacelor băneşti se efectuează nemijlocit de către comisie pe teren, în locurile de păstrare şi fabricare, pe fiecare gestionar separat.

înainte de a proceda la verificarea existenţei efective a valorilor comisia este obligată:

- să asigure participarea la efectuarea inventarierii a tuturor membrilor comisiei;
- să sigileze încăperile accesorii, subsolurile şi alte locuri de păstrare a bunurilor care au intrări şi ieşiri separate;
- să constate valoarea faptică a mij loacelor băneşti în casierie şi să solicite întocmirea ultimului raport privind casa;

- să stabilească încasările zilei curente conform indicatorilor aparatului de casă, să predea suma încasată în casieria centrală a întreprinderii de comerţ;
- să verifice starea de funcţionare a tuturor aparatelor de măsurare a greutăţii şi respectarea termenelor de marcare stabilite;
- să primească de la gestionari declaraţia scrisă cu următorul conţinut;
  - pentru care bunuri poartă răspundere şi unde sunt plasate;
  - dacă are în gestiune bunuri fără documente justificative;
  - dacă există bunuri pentru care sau emis documentele corespunzătoare, dar încă nu sunt eliberate;
- să primească ultimul (la data inventarierii) registru de evidenţă a documentelor de încasare şi plată sau rapoartele de gestiune privind mărfurile şi mijloacele băneşti;
- să vizeze toate documentele de încasare şi plată anexate la registrele sau rapoartele de gestiune privind mişcarea mărfurilor şi ambalajului cu menţionarea *„până la inventariere"* (data), acestea servind apoi drept temei contabil pentru determinarea valorii stocurilor la începutul inventarierii conform datelor contabile.

Măsurile contabile cuprind:

a) reflectarea în conturile contabile şi în evidenţa analitică a tuturor operaţiunilor economice efectuate până la inventariere;

b) verificarea corectitudinii şi exactităţii reflectării în conturi a operaţiunilor economice prin compararea datelor contabile cu datele evidenţei operative (registre contabile, fişe ale contabilităţii analitice);

c) întocmirea balanţei de verificare pentru mărfuri, materiale şi

alte bunuri în scopul stabilirii cantităţii şi valorii care figurează conform datelor contabile la data inventarierii.

Efectuarea propriu-zisă a inventarierii prevede executarea anumitor lucrări care includ numărarea, recalcularea şi înregistrarea în listele de inventariere. Existenţa bunurilor se constată în acest caz prin cântărire, măsurare sau numărare sau efectuarea calculelor tehnice. Nu se admite trecerea haotică de la verificarea unui tip de mărfuri la altul.

La inventarierea unei cantităţi mari de mărfuri, materiale, produse finite se întocmesc borderouri de cântărire.

La finele zilei de lucru sau după recântărire datele efective din borderouri se confruntă şi totalurile determinate se introduc în listele de inventar.

Ambalajul se înregistrează separat pe tipuri şi destinaţia specială (nou, folosit, care necesită reparaţie etc).

Existenţa bunurilor aflate în custodie sau arendate nu poate fi stabilită prin recalcularea fizică, de aceea drept temei servesc datele existente în contabilitate.

Datele efective stabilite cu ocazia inventarierii se reflectă în **lista de inventariere,** ce reprezintă un document contabil primar care reflectă existenţa bunurilor constatate în procesul inventarierii.

Listele se întocmesc separat pe locuri de păstrare, gestionari, pe categorii de bunuri cu termen expirat, degradate. Liste de inventar separate se întocmesc de asemenea pentru bunurile aflate în custodie sau arendate. Aceste liste pot fi completate (întocmite) atât cu mijloace tehnice, cât şi manual.

Pe fiecare pagină a listei de inventariere se indică numărul de ordine şi denumirea bunurilor, cantitatea totală a acestora, indiferent de unitatea de măsură (bucăţi, kilograme, metri etc).

Cantitatea de mărfuri, materiale aflate în ambalajul nedeteriorat

al furnizorului poate fi determinată ca excepţie în baza documentelor de intrare cu verificarea obligatorie în natură (la alegere) a unei părţi de bunuri.

Listele de inventariere se semnează de către membrii comisiei şi gestionari, iar pe ultima filă gestionarul face menţiunea care confirmă că bunurile au fost verificate în prezenţa sa, că faţă de comisie nu are nici o obiecţie şi bunurile cuprinse în liste se află în custodie.

8.3. Determinarea rezultatelor inventarierii şi contabilitatea acestora

După inventariere listele de inventariere semnate de preşedinte şi membrii comisiei se transmit în contabilitate în modul următor: primul exemplar cu borderoul de control şi alte documente - contabilului-şef al întreprinderii cel, de-al doilea exemplar-gestionarului contra recipisă pe primul exemplar.

Rezultatele definitive ale inventarierii le constată contabilitatea întreprinderii, confruntând soldurile efective ale mărfurilor şi materialelor, mijloacelor băneşti indicate în liste cu soldurile conform datelor contabilităţii la momentul efectuării inventarierii.

La efectuarea inventarierii sunt posibile trei situaţii:

- existenţa efectivă este egală cu datele înregistrate în contabilitate;
- existenţa efectivă este mai mare decât datele înregi strate în contabilitate;
- existenţa efectivă este mai mică decât datele înregistrate în contabilitate.

Pentru determinarea rezultatului definitiv al inventarierii se întocmeşte **balanţa de verificare.** Până la determinarea rezultatelor inventarierii este necesar a verifica corectitudinea preţurilor, taxării şi calculării totalurilor în liste şi a face o menţiune pe fiecare pagină. Erorile depistate

trebuie să fie corectate şi stipulate prin semnătura tuturor membrilor comisiei şi a gestionarilor.

În balanţa de verificare se reflectă rezultatele inventarierii, adică discordanţele dintre datele contabilităţii şi existenţa faptică înscrisă în listele de inventar. Discordanţele se evidenţiază după cantitate şi valoare separat pe fiecare sortiment, calitate, preţ al materialelor şi mărfurilor, pe ambalaje. Valoarea plusurilor şi lipsurilor bunurilor materiale în balanţa de verificare se înregistrează în conformitate cu evaluarea acestora în contabilitatea curentă.

Diferenţele dintre existenţa efectivă a bunurilor materiale constatate cu ocazia inventarierii şi datele contabile se reglementează în conformitate cu art.42 din **Legea contabilităţii** în modul următor:

- plusurile de bunuri materiale şi mijloace băneşti se înregistrează ca majorare a veniturilor;
- lipsurile de bunuri materiale în limitele normelor stabilite ale perisabilităţii naturale se trec la consumurile de producţie, cheltuielile perioadei;
- lipsurile de bunuri materiale care depăşesc normele perisabilităţii naturale stabilite, precum şi pierderile aferente deteriorării bunurilor materiale se impută persoanelor vinovate evaluate la preţurile de piaţă la data depistării lipsurilor;
- în cazul când persoanele vinovate nu sunt identificate sau justificate de organele juridice, pierderile provenite din deteriorarea bunurilor materiale sau lipsuri supra normelor stabilite se trec la cheltuielile perioadei.

La documentele prezentate pentru înregistrarea decontării lipsurilor de bunuri şi deteriorării supra normelor perisabilităţii naturale se anexează deciziile organelor judecătoreşti care confirmă lipsa persoanelor vinovate sau refuzul de percepere a prejudiciului.

în perioada dintre inventarieri întreprinderile pot să utilizeze materiale, să vândă mărfuri în ambalaj similar, însă la prețuri diferite. Asemănarea ambalajului poate duce la resortarea bunurilor materiale, adică la vânzarea unei mărfi la prețul celeilalte. Ca rezultat, în timpul inventarierii unele mărfuri sunt în plus, iar la alte mărfuri care se aseamănă după aspectul exterior se constată lipsuri. În aceste cazuri poate fi admisă compensarea reciprocă (trecerea în cont).

Compensarea reciprocă a plusurilor și lipsurilor ca rezultat al resortării poate fi admisă numai ca excepție pentru una și aceeași perioadă supusă verificării, la una și aceeași persoană în ce privește bunurile materiale cu aceeași denumire și în cantități identice. Compensarea poate fi admisă pentru una și aceeași grupă de bunuri materiale, în cazul când bunurile intrate în componența acesteia se aseamănă după aspectul exterior sau sunt ambalate într-un ambalaj similar (la livrarea fără despachetarea ambalajului).

în ce privește resortarea admisă gestionarii prezintă explicații detaliate.

în cazul când valoarea bunurilor constatate lipsă este mai mare decât valoarea bunurilor în plus, diferența valorii se impută persoanelor vinovate.

Rezultatele inventarierii trebuie să fie examinate și aprobate de conducătorul întreprinderii. Acestea se reflectă în contabilitate și în rapoarte în luna în care a fost terminată inventarierea, iar pentru inventarierea anuală - în raportul financiar anual pe perioada de gestiune.

întrebări pentru autocontrol

1. Care este destinația inventarierii?
2. în ce termene se efectuează inventarierea?
3. Care sunt scopurile și sarcinile inventarierii?

4. în ce constă deosebirea dintre inventarierea completă și parțială?
5. Prin ce documente se reglementează modul de efectuare a inventarierii?
6. în ce cazuri se efectuează inventarieri planificate și neplanificate?
7. Cine participă nemijlocit la efectuarea inventarierii?
8. Cum se numește și ce conținut are documentul care avizează despre începutul inventarierii?
9. Care sunt obligațiile comisiei de inventariere?
10. Cine întocmește lista de inventariere și în câte exemplare?
11. Cine semnează lista de inventariere?
12. Cum se determină rezultatele inventarierii și ce documente se întocmesc?
13. Cum se reglementează discordanțele constatate cu ocazia inventarierii?
14. în ce cazuri poate fi efectuată trecerea reciprocă în cont compensarea a plusurilor și lipsurilor?
15. în ce termen trebuie să fie reflectate rezultatele inventarierii în contabilitate?
16. Cine poartă răspundere pentru efectuarea oportună și corectă a inventarierii?

Capitolul 9.
Registre şi forme ale contabilităţii

Obiectivele capitolului:

1. Clarificarea esenţei şi destinaţiei registrelor şi tipurilor acestora.
2. Examinarea construirii registrelor contabile, legăturii reciproce a registrelor contabilităţii sintetice şi analitice.
3. însuşirea regulilor înregistrărilor contabile în registre, a metodelor de corectare a greşelilor în contabilitate; expunerea particularităţilor înregistrării datelor în registrele contabile cu ajutorul computerelor.
4. Cunoaşterea formelor contabilităţii utilizate în economia naţională, avantajelor sistemelor informaţionale ale contabilităţii.

9.1. Clasificarea registrelor contabile

Datele operaţiunilor economice reflectate în documentele primare trebuie să fie înregistrate ulterior în scopul grupării care răspunde nevoilor gestiunii. în acest scop se utilizează **registrele contabile.** Acestea reprezintă tabele speciale care îmbracă forma sa şi au conţinut în funcţie de cerinţele controlului şi sistematizării informaţiei.

Clasificarea registrelor contabile după diverse criterii este prezentată înfig. 9.1.

Registrele pot fi sub formă de cărţi contabile, fişe, foi albe. întrucât cărţile şi fişele contabile pot fi completate numai manual, în ultimul timp acestea se înlocuiesc cu foi albe care pot fi întocmite şi la computere.

Utilizarea diverselor registre este condiţionată de volumul şi specificul obiectelor contabilizate, caracterul de masă al operaţiunilor economice, modul de înregistrare şi prelucrare a informaţiei economice etc. Aceste particularităţi influenţează asupra construirii registrelor contabile.

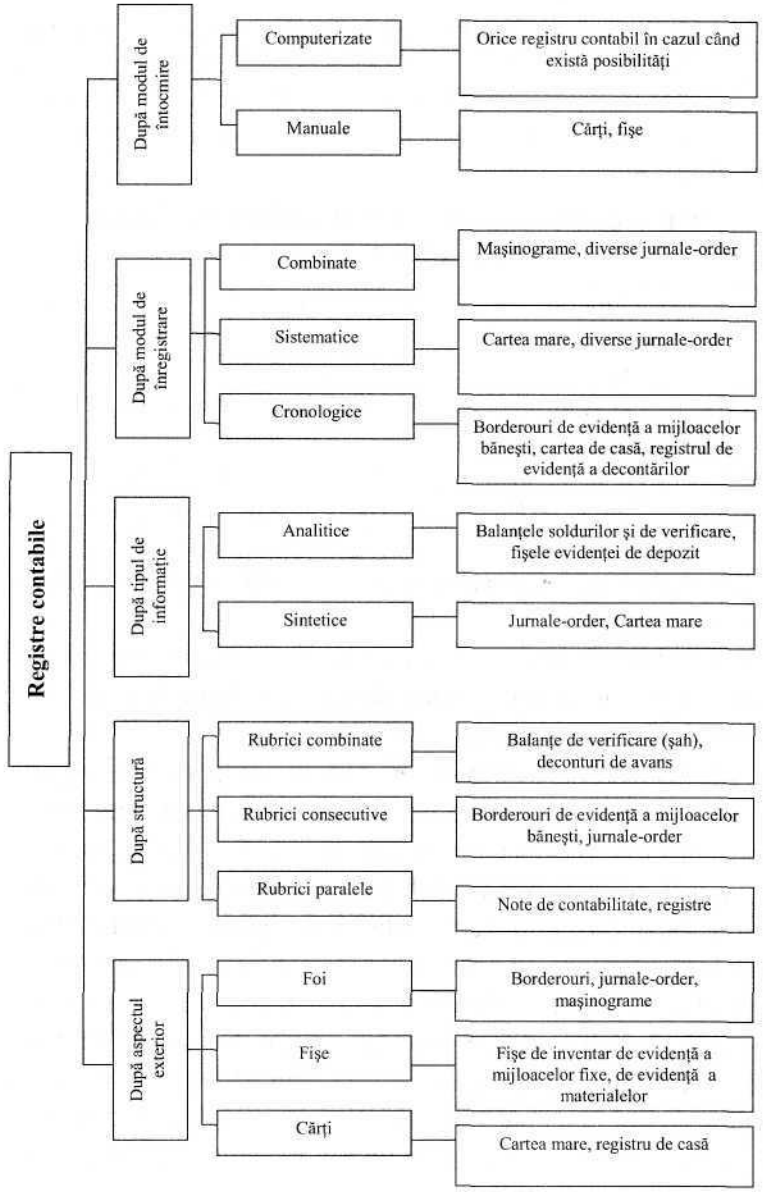


Fig.9.1. **Clasificarea registrelor contabile**

Astfel, fişele şi cărţile se utilizează în special pentru contabilitatea analitică a mijloacelor fixe, materialelor, produselor şi mărfurilor. De regulă, în acestea se ţine contabilitatea cantitativă pe fiecare denumire a bunurilor materiale. înregistrările în fişe (tab. 9.1) le efectuează gestionarul.

Tabel 9.1

Exemplu de fişă a evidenţei materialelor la depozit
Materialul A (kg)

Data	Operaţiunea economică	Intrări	Ieşiri	Sold	Control
01.01.03	Sold			500	
03.01.03	De la furnizor	800		1300	
05.01.03	Secţiei nr. 1		600	700	
06.01.03	De la furnizor	500		1200	
10.01.03	Secţiei nr.2		400	800	

Fişele se plasează în fişiere într-o grupare comodă pentru obţinerea informaţiei necesare.

Cărţile contabile se utilizează în cazurile în care nomenclatorul obiectelor este neînsemnat, precum şi pentru contabilitatea operativă a mijloacelor băneşti la casier.

O particularitate distinctivă a ţinerii cărţilor este faptul că pe coperta acestora se indică destinaţia, iar înainte de utilizare paginile se numerotează şi pe versoul ultimei pagini se scrie numărul de pagini în cifre şi se pune semnătura contabilului-şef (sau altei persoane autorizate) şi se aplică ştampila. Foile reprezintă tabele tipărite în prealabil sub formă de borderouri sau jurnale-order care au rubrici şi coloane necesare (de exemplu, borderoul de calculare a salariilor, borderoul de evidenţă a livrării producţiei, jurnalul-order pentru contul *242,, Cont de decontare"* etc). De regulă, astfel de registre se completează manual. în cazul existenţei computerelor acestea pot fi întocmite în mod automat şi, ca rezultat, se obţin aşa-numitele maşinograme.

Purtătorii de informaţie intermediari sunt discurile magnetice, dischetele etc. Utilizarea tehnicii de calcul permite gruparea datelor primare în registrele contabile, pornind de la necesităţile utilizatorilor de informaţii.

După determinarea conţinutului registrului se elaborează forma lui cu un titlu exact. în conformitate cu elementele cerute şi indicatorii se precizează numărul de coloane şi titlurile acestora care trebuie să corespundă amplasării în documentele primare şi cumulative.

Registrele contabile pot avea o diversă structură, ceea ce depinde de modul de plasare a înregistrărilor contabile în rubricile corespunzătoare: paralelă, consecutivă sau combinată.

Metoda paralelă prevede plasarea înregistrărilor în procesul de înregistrare a acestora în debit şi credit pe o linie (tab.9.2).

Tabelul 9.2

Registrul de evidenţă pentru contul 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"

Data	Operaţiunea economică	Debit	Credit
	Sold la 01.01.03		73 000
04.01.03	S-a primit vopsea în baza bonului nr. 13		15 000
07.01.03	S-a primit ulei de in în baza bonului nr.15		9 000
12.01.03	S-a plătit în baza dispoziţiei de plată nr.23, etc.	15 000	
	Rulaj lunar	213 000	230 000
	Sold la 31.01.03		90 000

Metoda consecutivă constă în construirea registrelor contabile cu două niveluri: un nivel (superior) plasează înregistrările în debitul contului, iar altul, de jos (inferior) -în creditul contului. în conformitate cu aceasta se calculează totalurile în debitul şi creditul conturilor prezentate în registrul respectiv şi se calculează soldul la începutul şi finele lunii.

Varianta combinată prevede utilizarea metodelor specificate într-un registru. în acest caz se efectuează înregistrări în debitul şi creditul contului pentru care este destinat registrul, precum şi se indică conturile corespondente în debit şi credit.

Rolul contabilului constă în faptul de a indica corect în ce cont (debit şi credit) trebuie să se reflecte operaţiunea economică respectivă.

Construirea diversă a registrelor contabile este condiţionată de asemenea de tipul (obiectul) informaţiei care trebuie să fie primită cu ajutorul acestora. O informaţie mai concretă reflectată în registre necesită a indica conţinutul operaţiunii, sursa de intrare a mijloacelor sau cheltuielile acestora, numărul şi denumirea documentului, data, datele cantitative, caracteristicile calitative ale obiectului etc. Astfel de registre se numesc **analitice** şi necesită existenţa rândurilor şi coloanelor corespunzătoare pentru reflectarea informaţiei indicate. De regulă, astfel de registre sunt cărţile şi fişele contabile, însă pot fi şi foi albe.

Registrele în care se reflectă informaţia cu un grad înalt de generalizare se numesc sintetice şi, de obicei, înregistrările în acestea se ţin numai în expresie sumară. însă ca şi în cazul altor criterii de grupare, în cazul dat pot fi şi registre **combinate.** De exemplu, în jurnalul-order, în care se reflectă decontările cu furnizorii se indică nu numai sumele din conturile corespondente, ci şi denumirea furnizorului, numerele şi datele documentelor primare, precum şi sumele la care se efectuează decontările etc.

O regulă obligatorie este respectarea egalităţii soldurilor şi totalurilor rulajelor debitor şi creditor din registrele contabilităţii analitice şi sintetice care reflectă aceleaşi mijloace sau surse.

înregistrările în registrele contabile pot fi efectuate în ordine

cronologică sau sistematică, de aici provine şi denumirea.

Registrele **cronologice** prevăd înregistrările pe măsura intrării documentelor fără o grupare determinată pe conturi. Drept exemplu de registru cronologic serveşte registrul de evidenţă a mărfurilor intrate în care se ţine evidenţa facturilor de expediţie ale furnizorilor pentru mărfurile livrate. Cumpărătorul le înregistrează în registru pe măsura primirii şi verificării veridicităţii documentelor.

În **registrele sistematice** înregistrarea operaţiunilor economice se efectuează după un sistem determinat. Gruparea datelor poate fi efectuată atât în conturile contabilităţii analitice, cât şi a celei sintetice. În calitate de exemple de registru sistematic al contabilităţii analitice servesc balanţa de verificare a evidenţei materialelor, borderoul privind fabricarea produselor finite.

înregistrările sistematice se efectuează în toate registrele contabilităţii sintetice, însă cel mai tipic este Cartea mare în care toată informaţia pe întreprindere se grupează pe debitul şi creditul conturilor contabilităţii sintetice.

În multe registre se îmbină înregistrările cronologice şi sistematice, de aceea ele se numesc **combinate.** Utilizarea înregistrărilor cronologice şi sistematice într-un registru permite a reduce numărul de înregistrări, a spori gradul de control al informaţiei.

Dezvoltarea ulterioară a automatizării contabilităţii lărgeşte cadrul utilizării registrelor combinate.

Drept exemplu de registru combinat este borderoul de evidenţă a operaţiunilor în debitul contului *241 „ Casa "* (tab.9.3).

Tabelul 9.3

Borderoul nr.l pe contul 241„Casa"

Nr. docum-lui, data	Debitul contului 241 şi creditul conturilor				Total
	221 „Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale"	239,, Alte creanţe pe termen scurt"	242„Cont de decon-tare"	243„Cont valutar"	
02.01.03	90 000			2 000	92 000
03.01.03		13 000			13 000
04.01.03			100 000	3 000	103 000
05.01.03	4 000			1 000	5 000
etc.					
Total	143 000	26 000	150 000	18 000	337 000

înregistrarea datelor în registrele contabile poate fi efectuată manual sau cu ajutorul computerelor. Nivelul actual al contabilităţii şi mijloacelor tehnicii de calcul permite a automatiza multe, dacă nu toate sectoarele procesului contabil.

Organizarea contabilităţii în baza computerelor se efectuează cu ajutorul modelării care reprezintă un proces orientat spre reglementarea obţinerii şi prelucrării informaţiei privind obiectele contabile. O mare însemnătate în acest caz are elaborarea codurilor tuturor elementelor informaţiei care se prelucrează.

Sunt posibile câteva etape de prelucrare automată şi de obţinere a informaţiei:

1. Reflectarea în documentele primare a operaţiunilor economice respective. în acest caz este necesar a respecta structura formularelor-tip de documente primare, însă cu utilizarea diverselor modificări.
2. Sistematizarea datelor pe întreprindere şi formarea unor blocuri de informaţii contabile omogene în baza înregistrărilor

contabile - tip. Gruparea pe caracteristici distincte ale operaţiunilor se efectuează, ţinând cont de necesităţile controlului zilnic, analizei şi reglementării.

3. Generalizarea datelor operaţiunilor economice în registrele contabilităţii analitice şi sintetice care constă în însumarea, calcularea rulajelor şi soldurilor pe conturi, precum şi în întocmirea balanţelor de verificare şi soldurilor.
4. Calcularea indicatorilor economico-financiari pe ansamblul întreprinderii şi pe subdiviziuni distincte.

9.2. Tehnica înregistrărilor contabile

Cunoaşterea modului de înregistrare a operaţiunilor economice în registrele contabile are o mare însemnătate pentru formarea informaţiei oportune şi veridice la întreprindere şi prezentarea acesteia utilizatorilor.

înregistrarea datelor privind operaţiunile economice efectuate în cursul perioadei de gestiune (lunii) se efectuează în baza documentelor primare care se află la gestionari, apoi se prezintă în contabilitate. în acest caz, în prealabil se efectuează simbolizarea, adică indicarea codurilor conturilor debitoare şi creditoare direct în documentele primare.

Consecutivitatea înregistrărilor în registrele contabile poate fi diferită. Uneori datele se reflectă la început în registrele contabilităţii analitice, apoi, fiind grupate, -în registrele contabilităţii sintetice. De exemplu, datele privind salariile (calculările pe tipuri, reţinerile impozitelor şi contribuţiilor la asigurările sociale, altor tipuri şi sumele spre plată) mai întâi se înscriu pe fiecare salariat în borderoul de decontare şi plată. Apoi totalurile pe fiecare poziţie se trec în diverse registre ale contabilităţii sintetice (jurnale-order etc). în unele cazuri, viceversa, la început se fac înscrieri în registrele contabilităţii sintetice, iar apoi în baza lor se completează registrele contabilităţii analitice.

De exemplu, borderoul nr. 12 (consumuri pe secţii) şi registrul nr. 10 (consumuri şi cheltuieli în întregime pe întreprindere) ca registre ale contabilităţii sintetice se întocmesc în primul rând. Apoi, cunoscând toate consumurile de producţie, soldurile producţiei în curs de execuţie şi costul efectiv al producţiei fabricate, se completează fişele de evidenţă analitică a consumurilor pe tipuri de produse şi servicii prestate.

însă, după cum se ştie, există şi registre combinate (cu îmbinarea datelor contabilităţii analitice şi sintetice). în acest caz volumul lucrărilor contabile se micşorează, întrucât înregistrările în registru se efectuează numai o dată. Drept exemplu poate servi registrul nr.7 pentru decontările cu gestionarii. în acesta pe fiecare gestionar se reflectă soldul datoriilor la începutul lunii, sumele pe conturile sintetice primite ca avans, cheltuielile privind deconturile de avans, neutilizate sau supraconsumate. Apoi se indică soldul la sfârşitul lunii. Datele finale în debitul şi creditul conturilor din jurnalul-order la sfârşitul lunii se trec în Cartea mare.

înscrierile în registre trebuie să fie efectuate sistematic, pe măsura sosirii documentelor primare, iar când acest lucru este imposibil - în primele zile ale lunii care urmează după cea raportată. în scopul excluderii înregistrării repetate în registrul contabil a unuia şi aceluiaşi document în acesta trebuie să se facă menţiunea corespunzătoare. Uneori în documentul respectiv se indică numărul rândului şi registrului în care este trecută suma operaţiunii aferentă documentului dat.

în funcţie de procesul construirii registrului şi necesităţii grupării informaţiei în activitatea practică se utilizează diverse metode de înregistrare în registrele contabile.

Cea mai răspândită este **metoda liniară.** Avantajele acesteia constau în asigurarea ilustrativităţii şi controlului, mai ales, privind operaţiunile cu caracter de decontare. în acest caz pe un rând (linie)

se reflectă toţi indicatorii referitori la un debitor sau creditor: denumirea, data, numărul documentului, pentru ce au apărut datoriile, suma din factura fiscală, data şi valoarea plăţii. Astfel de registre în practica contabilă din ţările occidentale se numesc „Carte de cumpărări" şi „Carte de vânzări". în acestea de asemenea este posibilă îmbinarea contabilităţii analitice şi sintetice.

O utilizare largă în tehnica înregistrării datelor contabile a căpătat **metoda acumulării prealabile a sumelor** aferente operaţiunilor economice omogene în unele registre contabile în scopul grupării şi generalizării ulterioare etc. De exemplu, consumurile de producţie pe secţii se acumulează în borderourile nr. 12, iar la sfârşitul lunii totalurile acestora se trec în registrul nr. 10; contabilitatea mişcării materialelor sau mărfurilor se ţine pe fiecare depozit (gestionar) separat în borderouri speciale, apoi totalurile se trec în borderoul centralizator al mişcării materialelor întocmit pe întreaga întreprindere, în cazul dat în locul numărului mare de înregistrări contabile este posibil a face în registrul contabilităţii sintetice o înscriere în baza sumei totale obţinute pe operaţiuni economice omogene. Prin urmare, se simplifică procedura contabilităţii sintetice, iar informaţia obţinută devine simplă şi ilustrativă.

O altă metodă de înregistrare în registrele contabile este **metoda** şah, care permite cu ajutorul unei înregistrări a indica suma operaţiunii economice în debitul unui cont şi creditul altui cont, adică a nu încălca principiile dublei înregistrări. Acest lucru este posibil, deoarece în registrele contabile rândurile orizontale ale unor conturi se intersectează cu coloanele verticale ale altor conturi. Ca rezultat, se dezvăluie conţinutul intern al conturilor corespondente şi creşte siguranţa operaţiunilor economice reflectate, întrucât debitul şi creditul conturilor corespondente sunt prezentate împreună în registrul contabil. Drept exemplu de înregistrare şah pot servi un şir de registre (nr. 8,10,11),

precum şi însuşi borderoul-şah, care se întocmeşte la sfârşitul lunii (înainte de întocmirea bilanţului) pentru verificarea corectitudinii reflectării operaţiunilor economice pe conturi.

Este de remarcat că înregistrările în registrele contabile trebuie să se efectueze cu cerneală (neagră, albastră, violetă) în baza documentelor primare corespunzătoare. în unele cazuri în locul documentelor primare se utilizează calculele contabilităţii (privind calcularea uzurii, amortizării, rezervelor etc). însă trebuie de avut în vedere că potrivit **Legii contabilităţii,** contabilul nu trebuie să contabilizeze nici o sumă (adică să le reflecte în registrele contabile), dacă pentru acestea lipsesc documentele justificative.

După înregistrarea tuturor datelor documentele se coase în mape cu indicarea registrului la care se referă (sau numărul contului). în registrele propriu-zise se fac totalurile sumelor pe verticală şi orizontală, confirmând datele contabilităţii sintetice şi analitice.

9.3. Metode de corectare a greşelilor în contabilitate

în cazul înregistrării înscrierilor multiple efectuate la întreprindere greşelile în documente şi registre sunt inevitabile.

La depistarea discordanţelor şi greşelilor în registrele contabile acestea trebuie corectate. Există câteva metode de corectare a greşelilor în contabilitate, în funcţie de caracterul şi etapa înregistrării sumei operaţiunii economice.

Greşelile comise în contabilitate pot avea loc la întocmirea documentelor primare, registrelor contabile sau rapoartelor financiare. Acestea pot fi rezultatul neglijenţei lucrătorilor, dereglărilor tehnicii de calcul sau acţiunilor intenţionate ale executorilor. Caracterul erorilor determină greşelile în cifre, documentarea operaţiunilor, corespondenţa conturilor întocmită incorect, totalizarea greşită. De aici şi divizarea greşelilor în matematice, de cancelarie, metodico-contabile.

Pentru reducerea numărului de greşeli sau excluderea lor administraţia întreprinderii trebuie să creeze condiţii normale de lucru persoanelor care au atribuţie la colectarea şi prelucrarea informaţiei contabile, să urmărească starea de funcţionare a tehnicii de calcul, să aibă grijă de calificarea lucrătorilor contabili etc. însuşi procesul de lucru asupra greşelilor poate fi divizat în două etape.

La prima etapă contabilul cu ajutorul unor procedee speciale trebuie să depisteze greşeala. Cunoaşterea acestor procedee permite a reduce timpul pentru căutări. în al doilea rând, micşorarea numărului de greşeli este posibilă în cazul când contabilul va verifica minuţios veridicitatea documentelor primare, corectitudinea taxării şi altor operaţii aritmetice, totalurile obţinute etc. După posibilitate documentele primare şi centralizate trebuie întocmite cu ajutorul computerelor, ceea ce nu numai economiseşte timpul de lucru, ci şi reduce probabilitatea greşelilor apărute la întocmirea acestora şi copierea manuală.

în activitatea practică există câteva metode de găsire a greşelilor în contabilitate. Acestea cuprind verificarea consecutivă a datelor registrelor cu sursele iniţiale (metoda totală),verificarea reciprocă a aceloraşi date reflectate în diverse registre, metodele selectivă şi logică.

Verificarea **consecutivă** constă în verificarea corectitudinii înregistrării datelor din documentele primare în registrul contabil, notând (repetat) pe fiecare document un oarecare semn de confruntare. însă aceasta este o metodă laborioasă şi forţată de depistare a greşelilor.

In multe cazuri sumele obţinute (totalurile) în unele registre trebuie să fie identice sumelor reflectate în alte registre contabile. în astfel de cazuri se efectuează **confruntarea reciprocă** a aceloraşi date. De exemplu, verificarea corectitudinii înscrierilor banilor primiţi în casierie de pe contul de decontare poate fi efectuată cu ajutorul borderoului

nr. 1 şi registrului nr.2. în acest scop este necesar a confrunta totalul sumelor din corespondenţa conturilor *241 „Casa"* (în debit) şi *242,, Cont de decontare "*(în credit).

Greşelile cifrice pot fi stabilite prin recalcularea **selectivă** a sumelor (totalurilor) sau efectuarea unei operaţiuni inverse- scăderea. Dacă o astfel de verificare nu este rezultativă, este necesar a efectua recalcularea repetată a tuturor sumelor reflectate în registrele contabile.. In cazul construirii registrelor sub formă de şah, este uşor a găsi greşeala, întrucât este suficient a verifica corectitudinea sumelor reflectate pe verticală şi orizontală care trebuie să fie egale.

Metoda logică constă în faptul că, cunoscând esenţa dublei înregistrări, greşeala se depistează în balanţa de verificare a conturilor sintetice. In acest scop se compară totalurile rulajelor şi soldurilor debitor şi creditor ale conturilor. Diferenţa dintre acestea va arăta reflectarea incorectă a unei oarecare operaţiuni economice. Este posibil că suma acesteia a fost înscrisă de două ori - în debitul sau creditul unui cont corespondent. în acest caz este necesar ca diferenţa obţinută să fie împărţită în două şi rezultatul respectiv poate fi găsit într-un document anexat la registrul în cauză. Acest lucru poate fi stabilit cu ajutorul computerului.

Pot avea loc cazuri când suma operaţiunii economice este reflectată numai o dată - în debitul sau creditul unui cont sintetic. Suma discordanţelor în acest caz se stabileşte prin **metoda directă.**

însă în orice caz trebuie să se utilizeze acele procedee de găsire a greşelilor care vor permite a le depista cu cele mai mici pierderi de timp.

Greşeala găsită trebuie corectată imediat. Pentru aceasta există câteva metode: de corectare, a formulei suplimentare şi de stornare.

Metoda de corectare este cea mai simplă şi se utilizează în cazul când greşeala este depistată în însuşi documentul primar sau în cursul

completării registrelor contabile. Aceasta constă în anularea cifrei scrise incorect prin tragerea unei linii peste cifra scrisă (astfel încât aceasta să se vadă) şi înscrierea alături a cifrei corecte. O astfel de corectare trebuie să fie confirmată prin semnătura persoanei care are atribuţie la întocmirea registrului sau documentului cu indicarea datei corectării.

Corectările neconfirmate în documentele primare şi registrele contabile nu se admit, iar în documentele de casă şi bancare acestea în general trebuie să fie excluse.

Dacă greşeala a fost depistată în cazul când în registrele contabile s-au făcut totalurile şi s-au întocmit Cartea mare şi bilanţul contabil, metoda de corectare nu poate fi utilizată.

în cazul când la completarea registrului în conturi a fost înscrisă o sumă mai mica decât cea indicată în documentul primar, iar corespondenţa conturilor este respectată, pentru corectarea greşelii se utilizează metoda **formulei suplimentare.** în acest caz pentru diferenţa depistată se întocmeşte o înregistrare contabilă similară.

Exemplu. Reflectând virarea către furnizor a sumei de 5 000 lei, efectiv s-au înscris 3000 lei (în debitul contului 527 *„Datoriipe termen scurt privind facturile comerciale"* şi creditul contului *242,, Cont de decontare ")*. Deci, s-a înscris cu 2 000 lei mai puţin. Corectarea greşelii se efectuează prin următoarea înregistrare suplimentară:

Debit contul 512 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"	2 000 lei
Credit contul 242 „Cont de decontare"	2 000 lei.

Metoda înscrierii de stornare se utilizează în cazurile în care la completarea registrului în conturi s-a înscris o sumă mai mare decât s-a indicat în documentul primar. Această metodă se mai numeşte „stornarea cu roşu", ceea ce înseamnă că trecerea sumei în conturi

are loc din nou, însă cu cerneală roşie. în realitate se produce mişcarea sumei precedente înregistrate deja. După aceasta suma înregistrată în conturi devine reală.

Exemplu. La reflectarea consumului de materiale la depozit în registrul contabil s-a înscris suma de 40 000 lei, însă la compararea cu datele din documentul primar a fost depistată o greşeală. în realitate suma materialelor utilizate a constituit 30 000 lei.

în registrul de evidenţă a consumurilor s-a făcut următoarea înregistrare contabilă:

Debit contul 811 „Producţia de bază" 40 000 lei
Credit contul 21 l„Materiale" 40 000 lei.

Pentru corectarea greşelii se întocmeşte înregistrarea de stornare în sumă de 10 000 lei (40 000-30 000) în modul următor:

Debit contul 81 l„Producţia de bază" (10 000 lei)[1]
Credit contul 211„Materiale" (lOOOOlei).

Metoda înregistrării de stornare se utilizează şi în cazurile când suma operaţiunilor economice este reflectată corect, însă este indicată incorect corespondenţa conturilor. în acest caz se întocmesc nu două, ci trei formule contabile.

Exemplu. La intrarea la întreprindere a utilajului în valoare de 25 000 lei, acesta a fost contabilizat ca mijloace fixe puse în funcţiune pe contul *123 „Mijloacefixe"* şi creditul contului 527 *„Datoriipe termen scurt privindfacturile comerciale"* (aceasta este prima înregistrare). Din punct de vedere metodologic suma operaţiunilor în cauză a fost înscrisă incorect, deoarece obiectul încă n-a fost dat în exploatare. Suma de 25 000 lei trebuie înscrisă în debitul contului *121 „Active materiale pe termen lung în curs de execuţie ".* După calcularea totalului în registru, greşeala a fost depistată şi corectată prin următoarele două înregistrări:

[1] în cazul înregistrărilor executate prin metoda tipografică în locul culorii roşii se utilizează paranteze care de asemenea înseamnă că suma respectivă are o valoare inversă.

1. Se stornează înregistrarea contabilă greşită efectuată anterior:

Debit contul 123„Mijloace fixe" (25 000 lei)
Credit contul 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" (25 000 lei).

2. Se întocmeşte formula contabilă corectă printr-o înregistrare ordinară:

Debit contul 121 „Active materiale în curs de execuţie" 25 000 lei
Credit contul 521 „Datorii pe termen scurt privind facturilor comerciale" 25 000 lei.

Prin urmare, metoda de stornare permite a corecta greşelile comise şi a reflecta corect rulajele conturilor contabile chiar peste limitele perioadei de gestiune în care au fost depistate greşelile.

În condiţiile utilizării computerelor metodica depistării şi corectării greşelilor diferă într-o oarecare măsură. Totalurile registrelor pregătite cu ajutorul computerelor se fac prin **metoda cifrelor de control.** Esenţa acesteia constă în faptul că la început în blocul purtătorilor automatizaţi se calculează totalurile de control pentru un şir de indicatori de bază determinanţi. Apoi aceasta se confruntă cu datele de intrare a maşinogramelor. Totalurile pe fiecare cont analitic, în registrele contabilităţii sintetice şi analitice se confruntă cu totalurile din registrele contabile prin calcul direct.

In cazurile când s-au găsit multe greşeli maşinograma trebuie să se retipărească. Dacă sunt puţine greşeli, corectările se efectuează prin metoda de corectare.

9.4. Esenţa formelor contabilităţii

Prin **forma contabilităţii** se înţelege o anumită organizare şi construire a sistemelor de registre contabile în scopurile controlului curent asupra stării şi mişcării mijloacelor şi surselor de venituri şi cheltuieli şi obţinerii informaţiei necesare pentru întocmirea rapoartelor financiare.

Forma contabilităţii depinde de doi factori: sistemul de registre contabile utilizate şi consecutivitatea înregistrărilor în acestea şi modul de întocmire a registrelor (manuală sau automatizată).

O dată cu dezvoltarea contabilităţii se perfecţionau şi formele contabilităţii şi registrele utilizate. S-a parcurs un itinerar de la cărţi şi fişe simple până la automatizarea totală a procesului contabil.

în prezent la întreprinderile republicii încă se utilizează două forme de contabilitate care se bazează pe munca manuală: memoriale-order şijurnalele-order.

Forma de evidenţă pe memoriale-order (fig. 9.2) se utilizează rar, deşi este o metodă mai simplă. După cum se observă din schemă, în calitate de registru sintetic se foloseşte nota de contabilitate care se întocmeşte pentru fiecare cont sintetic în baza documentelor primare şi centralizate. în acest registru se înscriu sumele pe conturile corespondente (debit şi credit) cu indicarea datei şi numărului documentului primar. Separat se ţine evidenţa analitică a mijloacelor şi datoriilor în cărţi, fişe în baza cărora se întocmesc balanţele de verificare. Pentru controlul asupra stării şi mişcării mijloacelor băneşti în numerar, casierul ţine registrul de casă care se controlează de contabil.

Generalizarea informaţiei pe toate conturile sintetice se poate efectua cu ajutorul:

- jumalului-şah;

- Cărţii mari;
- Registrului principal.

În primul caz totalurile fiecărei note de contabilitate se înscriu în jurnalul-şah, care înlocuieşte Cartea mare.

În cel de-al doilea caz datele din nota de contabilitate se înscriu la început în jurnalul de înregistrare, iar din acesta se trec în Cartea mare. În aceasta pentru fiecare cont în debit şi credit sunt prevăzute coloane pentru înscrierea totalurilor din notele de contabilitate pe fiecare cont corespondent.

O varietate a formei de evidenţă pe memoriale-order este Registrul Principal, denumirea căruia provine de la registrul sintetic de bază. în acest registru pe fiecare notă de contabilitate este prezentată suma totală cu gruparea pe debitul şi creditul conturilor corespondente.

Pe lângă unele avantaje (de exemplu, simplitatea registrelor contabile şi ilustrativitatea datelor reflectate), forma de evidenţă prin memoriale-order nu este lipsită de neajunsuri:

- notele de contabilitate reprezintă nişte registre de grupare întocmite între documentele primare şi registrele principale de contabilitate sintetică;
- masivitatea contabilităţii analitice, izolarea acesteia de contabilitatea sintetică;
- dublarea datelor în diverse registre;
- dificultatea efectuării procedurilor contabile.

Dat fiind acest fapt în prezent mai pe larg se utilizează forma de evidenţă prin **jurnale-order** (fig.9.3).

După cum se vede din schemă, informaţia de intrare din documentele primare se trece în borderourile şi fişele contabilităţii analitice în scopul controlului asupra întocmirii şi mişcării mijloacelor şi datoriilor. Concomitent datele din documentele primare se înscriu în registrele contabilităţii sintetice, principalele din care sunt jurnalele-

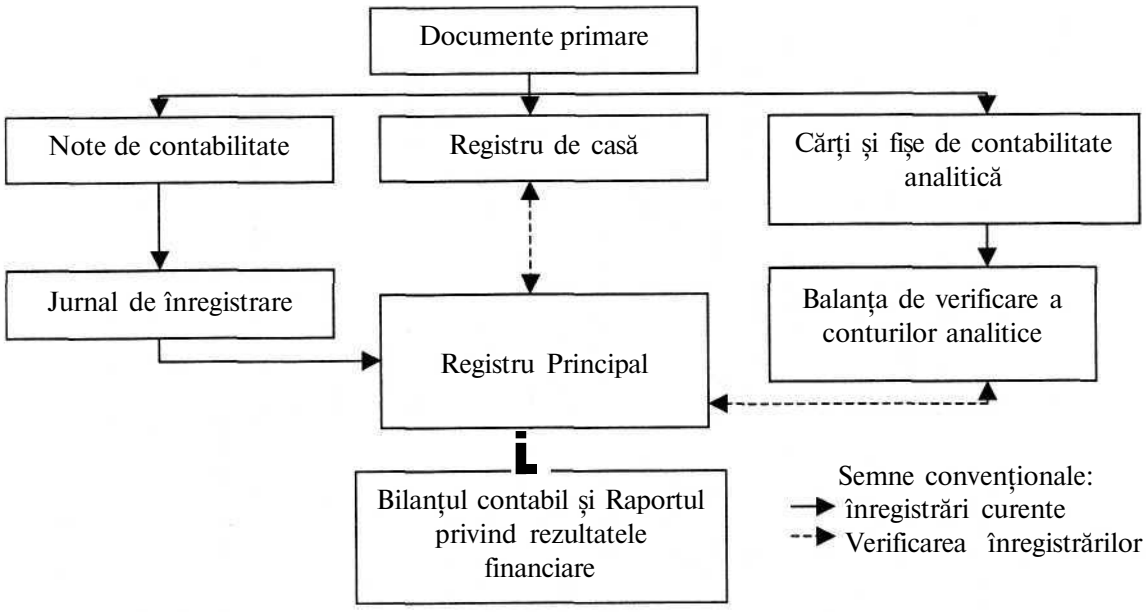


Fig. 9.2. **Schema formei de evidență pe memoriale - order**

Tabelul 9.4

Registrul Principal

(lei)

Numărul notei de contabilitate	Data	Documentul sau operațiunea	123„Mijloace fixe"		124„Uzura mijloacelor fixe"		521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"	
			debit	credit	debit	credit	debit	credit
Sold	01.01.03		370 000			182 000		96 000
1.	08.01.03	Borderoul de intrare a mijloacelor fixe	120 000					120 000
2.	30.01.03	Borderoul de calculare a uzurii mijloacelor fixe				13 000		
etc.								

order. însă din documentele primare datele se trec direct în jurnale-order în cazurile în care pe un oarecare cont se efectuează un număr neînsemnat de operaţiuni.

în caz contrar, informaţia primară se grupează sau se acumulează în borderouri speciale, apoi se trece în jurnale-order, unde se formează informaţia necesară privind conturile sintetice. La sfârşitul perioadei de gestiune rulajele conturilor sintetice se trec în Cartea mare. Datele acesteia se compară cu totalurile sumelor din balanţele de verificare a conturilor analitice şi cu soldurile mijloacelor băneşti în numerar din registrul de casă. Apoi în baza informaţiei privind conturile din Cartea mare se întocmesc bilanţul contabil şi alte rapoarte financiare.

După cum s-a menţionat, în cadrul acestei forme registrele contabile de bază sunt jurnalele-order.

Trăsăturile distinctive ale acestora sunt:

1. Existenţa la fiecare jurnal-order:
   - a numărului permanent (de la 1 până la 16);
   - a posibilităţii reflectării informaţiei privind un cont sau mai multe conturi sintetice intercorelate (de exemplu, jurnalul-order nr.1 - contul *241 „Casa"*, jumalul-order nr.10 - diverse conturi de evidenţă a consumurilor efectuate;
   - a structurii individuale - tabelul tipărit în prealabil în acesta, în funcţie de necesitatea grupării şi obţinerii informaţiei, precum şi corespondenţa conturilor.

2. Efectuarea înregistrărilor după criteriul ereditar, adică sumele din cont (conturi) care se reflectă în jurnalul-order se înscriu în credit, cu indicarea debitului conturilor corespondente corespunzătoare (tab.9.5.).

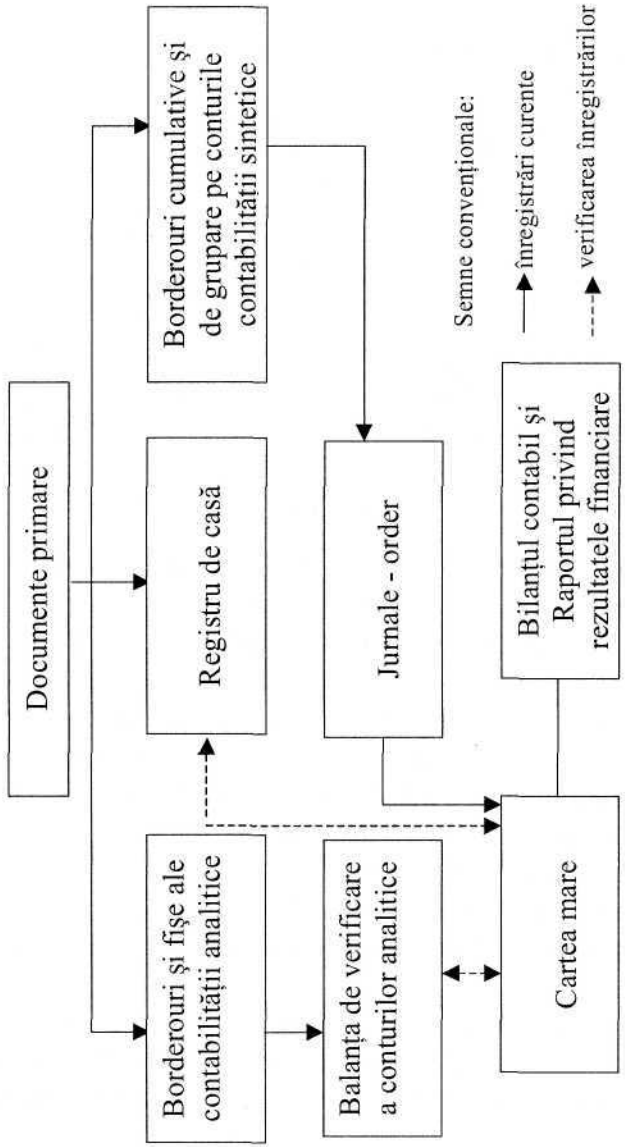


***Fig.9.3.* Schema de evidenţă pe jurnale-order**

Tabelul 9.5

Jurnalul-order nr.l, contul 241 „Casa"

(lei)

Data	Creditul contului 241 „Casa" în debitul conturilor:				Total
	211 „Materiale"	217 „Mărfuri"	242 „Cont de decontare"	531 „Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii"	
02.01.03	11000		8 000		19 000
05.01.03		2 100	4 000	80 000	86 100
07.01.03	700			5 000	5 700
10.01.03		900	10 000		10 900
etc.					
Total	40 000	12 000	40 000	242 000	334 000

Astfel, în jurnalul-order specificat rulajul creditului contului *241 „Casa"* constituie 334 000 lei, precum şi există informaţia completă privind utilizarea acestor mijloace băneşti, care fapt atestă debitul conturilor corespondente. Rulajele debitoare ale contului 241 pot fi găsite în alte jurnale-order, în care sunt înscrise datele privind conturile care intră în corespondenţă cu debitul acestui cont. Prin urmare, criteriul ereditar al reflectării operaţiunilor dezvăluie posibilităţi mari în stabilirea relaţiilor evenimentelor economice.

3. Constituirea unor jurnale-order distincte asigură într-o mare măsură îmbinarea contabilităţii sintetice şi analitice, ceea ce reduce numărul de înregistrări şi accelerează întocmirea rapoartelor financiare necesare.

4. Suplimentar pe unele jurnale-order se ţin borderouri ale contabilităţii sintetice, în care înregistrările se efectuează după criteriul debitar al unui cont în corespondenţă cu creditul altor conturi. Aceasta

se referă, de exemplu, la înregistrările privind conturile de mijloace băneşti, ceea ce este condiţionat de specificul reflectării şi controlului operaţiunilor de casă şi bancare într-un singur loc.

Rolul borderourilor de grupare sub formă de tabele de specificare şi foi de descifrare constă în faptul ca în cazul necesităţii să se efectueze gruparea prealabilă a datelor trecute în debitul sau creditul conturilor corespunzătoare. Acestea sunt, de exemplu, tabelele speciale de repartizare a consumurilor pentru materiale şi salarii, de calculare a uzurii mijloacelor fixe, calculare a uzurii obiectelor de mică valoare şi scurtă durată etc.

Totalurile din jurnalele-order la sfârşitul lunii se înscriu în Cartea mare. Totodată, după cum s-a menţionat, dacă operaţiunile sunt reflectate în jurnalele-order după criteriul ereditar, în Cartea mare - în ordine inversă, adică după criteriul debitar. De aceea, rulajul debitor al fiecărui cont, pentru care în Cartea mare este prevăzută o foaie, se prezintă desfăşurat, iar totalul creditului acestui cont reprezintă o singură sumă. Aceasta permite a concretiza plenitudinea şi corectitudinea înregistrării operaţiunilor economice la sfârşitul lunii. Rulajul debitor al tuturor conturilor efectuate în cursul lunii, înscrise în Cartea mare, trebuie să fie egal cu totalul rulajului creditor al acestor conturi, ceea ce rezultă din esenţa dublei înregistrări. O astfel de construire a registrului de bază nu necesită întocmirea lunară obligatorie a balanţei de verificare a conturilor sintetice, ceea ce este necesar în cazul utilizării formei de evidenţă pe memorial-order sau a altei forme de înregistrare contabilă.

Cartea mare se deschide pe un an pentru fiecare cont sintetic utilizat la întreprindere. În primul rând în tabel se înscrie soldul la 31 decembrie (în debitul sau creditul conturilor), apoi la finele fiecărei luni din jurnalele-order se trec datele rulajelor creditor şi debitor ale conturilor.

în exemplul de mai jos (tab. 9.6) rulajul creditor al contului

241 „ Casa " (334 000 lei) s-a luat din jurnalul-order nr. 1 (vezi tab.9.5). Datele pentru completarea rulajelor debitoare sunt luate din diverse jurnale-order, însă acestea coincid cu totalurile debitului contului 241 prezentate în borderoul nr. 1 (vezi tab.9.3.).

Avantajele de bază ale formei de evidență prin jurnale-order sunt:

- comoditatea în completarea în legătură cu structura stabilă a registrelor;
- ridicarea nivelului caracterului analitic al informației ce asigură posibilitatea efectuării controlului operativ;
- reducerea dublării informației reflectate în contabilitatea analitică și sintetică;
- adaptarea la automatizarea contabilității.

Totuși este necesar a recunoaște că în comparație cu formele de contabilitate aplicate în țările dezvoltate, forma prin jurnale-order este foarte complicată și greoaie.

Utilizarea computerelor a dus la crearea **formei automatizate** a contabilității (fig.9.7) care a ridicat la un nivel mai înalt procesul de înregistrare a operațiunilor economice, operativitatea și calitatea informației obținute.

Ca și în cazul aplicării altor forme ale sistemului de contabilitate automatizat documentele primare constituie baza informațională inițială, însă acestea pot fi de două tipuri: completate manual pe formulare tip sau întocmite prin intermediul tehnicii de calcul. în primul caz informația se introduce în baza de date a computerului, iar în al doilea caz aceasta se află deja în memoria tehnicii de calcul.

Introducerea informației contabile se efectuează în baza unei structuri de înregistrări determinată în prealabil.

Tabelul 9.6

Cartea mare – contul 241 „Casa"

(lei)

Luna	Rulaje debitoare în					Total	Rulaj creditor	Sold	
	credit contul 221, j/o nr. 11	credit contul 239 J/o nr.7	credit contul 242 j/o nr.2	credit contul 243 j/o nr.3				debit	credit
Sold la 31.12.02								2 000	
Ianuarie	143 000	26 000	150 000	18 000		337 000	334 000	5 000	
[illegible]									

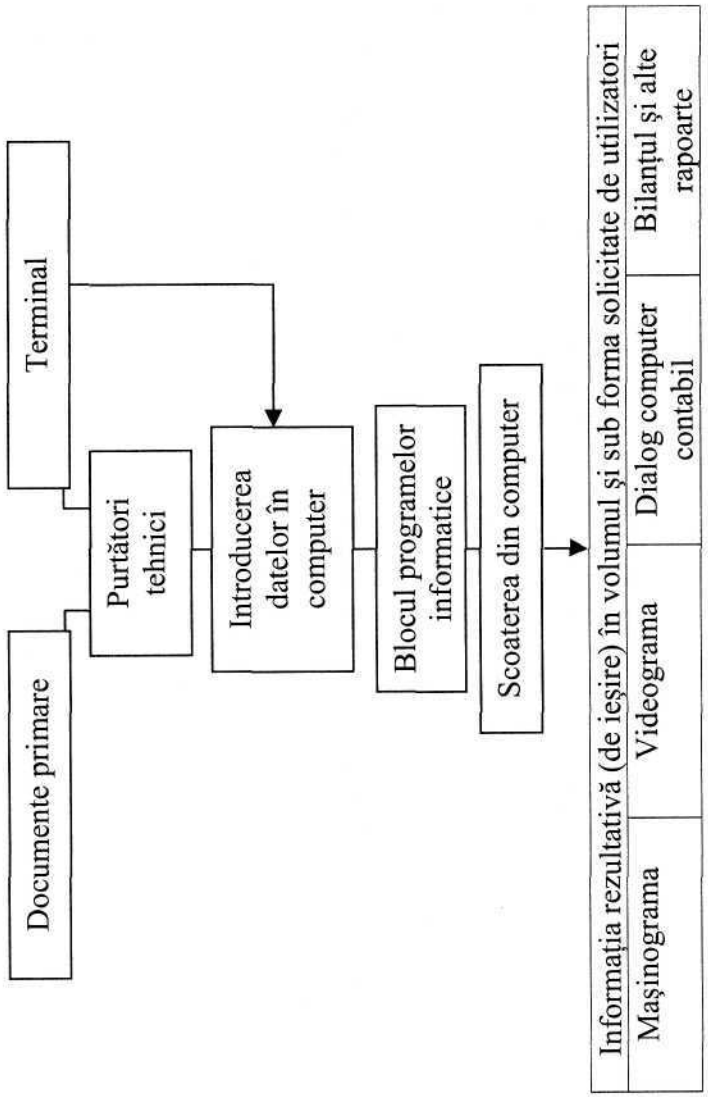


Fig. 9.4. **Schema formei automatizate de contabilitate**

Prin introducerea unică a informaţiei se asigură unitatea bazei informaţionale şi un proces tehnologic automatizat complet de prelucrare a informaţiei. Integrarea prelucrării datelor contabilităţii primare şi adaptarea programelor informatice la sarcinile utilizatorilor se realizează prin utilizarea diverselor programe informatice de contabilitate (de exemplu, „IC - Contabilitate", „Wiscount", „Book-Keeper etc).

Pentru computerele de nivel contemporan este caracteristică universalitatea din punctul de vedere al abordărilor metodologice generale ale organizării contabilităţi, totodată, posibilitatea utilizării programelor destinate unei întreprinderi concrete, ţinând cont de propunerile clientului.

Cu ajutorul programelor se realizează introducerea rapidă a formulelor contabile prin metoda în baza căreia stă corespondenţa-tip a înregistrărilor contabile. Modificarea sau adăugarea operaţiunilor se efectuează de însuşi utilizatorul. Volumul mare al memoriei computerului permite a lucra cu agenţii de toate nivelurile, ceea ce dă posibilitate de a efectua fără dificultăţi operaţiuni cumulative (calcularea salariilor, a uzurii şi amortizării, etc).

Jumalele-order şi borderourile, balanţele de verificare şi balanţele-şah pot fi formate pentru orice perioadă, de formatul necesar şi în termene reduse. La computer poate fi întocmit bilanţul şi alte rapoarte financiare nu numai pe un trimestru şi an, ci, după caz, şi lunar, ceea ce ridică caracterul analitic şi siguranţa acestora în utilizare. Unii indicatori din rapoarte pot fi detaliaţi, inclusiv până la o operaţiune.

Rapiditatea în asigurarea diverşilor utilizatori cu informaţia corespunzătoare în baza unui masiv unic nu este singura trăsătură distinctivă a formei automatizate de evidenţă. Contabilul lucrează la computer în regim de dialog, având o relaţie inversă în procesul

prelucrării informației și obținerii documentelor de ieșire corespunzătoare. Registrele contabile sunt formele de ieșire (mașinogramele) care pot fi primite pe purtătorii de hârtie, precum și pe ecranele display.

Cu ajutorul tehnicii de calcul se formează automat de asemenea toate înregistrările contabile care reflectă rezultatele calculelor și grupărilor efectuate anterior. înregistrarea datelor concomitent în debitul și creditul conturilor sintetice, precum și în conturile corespunzătoare ale contabilității analitice permite a prelua toată informația în cadrul fiecărui obiect de contabilitate.

O particularitate a utilizării computerelor este păstrarea documentelor primare și registrelor nu numai în mape, ci și pe purtători tehnici - dischete (discuri) ceea ce ridică siguranța păstrării informației și dă posibilitate a grupa datele inițiale după alte criterii.

Însă este de remarcat că sistemul automatizat nu introduce modificări radicale în metodologia contabilității, ci se schimbă doar tehnologia prelucrării și primirii informației. Elementele de bază ale metodei contabilității (conturile, dubla înregistrare etc.) modifică doar forma, conformându-se cu condițiile prelucrării automatizate a informației. De asemenea este evidentă tendința reducerii documentelor primare pe seama faptului că în baza datelor pe lângă datele variabile există și un volum de informație permanentă (normativă - bibliografică). Aceasta cuprinde actele normative necesare privind organizarea contabilității, normele și normativele consumurilor, datele achitării impozitelor etc.

Sistemul contabil automatizat se încadrează în sistemul general al gestiunii întreprinderii, la baza căruia stau următoarele principii:

- *asigurarea metodologică;*
- *asigurarea organizatorică;*
- *asigurarea informațională;*

- *asigurarea cu programe (computerizarea);*
- *asigurarea tehnică.*

Deci, forma automatizată de evidență contabilă are următoarele avantaje:

- computerele personale devin factorul determinant în organizarea muncii contabilului;
- utilizarea multiplă a datelor contabile și posibilitățile nelimitate ale grupării și regrupării acestora;
- posibilitatea primirii informației solicitate la orice dată;
- păstrarea oricărei informații și în orice volum cu tipărirea ulterioară a mașinogramelor sau pe ecran inclusiv până la întocmirea rapoartelor financiare;
- nivelul înalt al îmbinării contabilității analitice și sintetice, excluderea maximă a dublării indicatorilor prin formarea unui bloc unic de informații pentru toate nivelurile de gestiune.

Totodată la utilizarea computerelor o problemă este asigurarea securității informației.

întrebări pentru autocontrol

1. Care sunt esența și destinația registrelor contabile?
2. Care sunt criteriile după care se clasifică registrele și grupele acestora?
3. Ce registre există în funcție de plasarea datelor în acestea?
4. în ce constă esența registrelor contabilității analitice și sintetice?
5. Ce registre sunt în funcție de modul de înregistrare în acestea și esența lor?
6. Cum se efectuează înregistrarea și ce registre există în cazul utilizării computerelor?
7. Descrieți tehnica înregistrărilor în contabilitate.

8. Cum se corectează greşelile comise în documentul primar?
9. Cum se corectează greşelile prin metoda formulei suplimentare?
10. Expuneţi modul de corectare a greşelilor prin metoda înregistrării de stornare.
11. Prezentaţi schema formei de evidenţă memoriale-order.
12. Descrieţi succint forma de evidenţă jurnale-order. Care sunt avantajele acesteia faţă de alte forme?
13. Prezentaţi schema formei automatizate de evidenţă.
14. Care sunt avantajele formei automatizate de evidenţă?

Capitolul 10.
Organizarea contabilităţii

Obiectivele capitolului

1. Prezentarea nomenclatorului actelor normative care reglementează bazele juridice, economice şi organizatorice ale organizării şi ţinerii contabilităţii.
2. Dezvăluirea prevederilor de bază conţinute în actele normative care reglementează ţinerea contabilităţii.
3. Delimitarea noţiunilor de contabilitate financiară şi managerială, determinarea principiilor conform cărora se formează informaţia în contabilitatea financiară şi managerială.
4. Explicarea metodelor de bază de organizare a contabilităţii în condiţiile actuale.
5. Examinarea modului de elaborare a politicii de contabilitate.
6. Clarificarea rolului şi determinarea rapoartelor financiare; studierea componenţei şi conţinutului rapoartelor trimestriale şi anuale.
7. Familiarizarea cu principiile generale de întocmire şi prezentare a rapoartelor financiare.

10.1. Baza normativă a contabilităţii

Bazele juridice, economice şi organizatorice de ţinere a contabilităţii şi de întocmire a rapoartelor financiare sunt determinate în actele legislative şi normative.

Tranziţia economiei Republicii Moldova la relaţiile de piaţă a impus elaborarea unui sistem întreg de acte normative care reglementează problemele privind organizarea şi ţinerea contabilităţii de către agenţii economici.

Aspectul conceptual al contabilității și rapoartelor financiare la întreprinderi este reglementat de Legea **contabilității** nr.426-XIII din 4 aprilie 1995 cu modificările și completările introduse prin Legea nr.757-XV din 21 decembrie 2001; **Standardele Naționale de Contabilitate (S.N.C.), Planul de conturi contabile al activității economico-financiare a întreprinderilor.** Concepția reformei contabilității a delimitat regulile contabilității financiare și fiscalității.

în Republica Moldova principiile impozitării, determinării obiectului impozabil, constatării veniturilor și cheltuielilor deduse sunt determinate de **Codul fiscal.** Indicatorii rapoartelor financiare se calculează în baza principiilor prevăzute de Standardele Naționale de Contabilitate.

Legea contabilității determină principiile metodologice unice ale contabilității și rapoartelor financiare, stabilește modul de organizare și ținere a contabilității, de întocmire și prezentare a rapoartelor financiare. însă în prezent asta reflectă insuficient principiile internaționale fundamentale ale contabilității.

Legea cuprinde următoarele capitole:

Capitolul I. Dispoziții generale.
Capitolul II. Regulile de bază ale contabilității și întocmirea rapoartelor financiare.
Capitolul III. Documentele justificative.
Capitolul IV. Registrele contabilității.
Capitolul VI. Inventarierea.
Capitolul VII. Raportul financiar.
Capitolul VIII. Modul de prezentare a rapoartelor financiare.
Capitolul IX. Răspunderea pentru încălcarea prezentei legi.

în capitolul I se determină principiile metodologice de ținere a contabilității, modul de organizare a acesteia, de întocmire și de prezentare a rapoartelor financiare. De asemenea se dezvăluie noțiunile utilizate în lege, se dă definiția contabilității ca un sistem complex al

contabilității, informației și rapoartelor financiare, se determină obiectele contabile, se indică sfera de acțiune a prezentei legi, se argumentează necesitatea ținerii contabilității în limba de stat, în valută națională.

Conform legii nominalizate, Ministerul Finanțelor este obligat să elaboreze metodologia contabilității, registrele contabile și formularele rapoartelor privind activitatea financiară, normativele metodologice privind completarea acestora, precum și standardele de contabilitate.

Banca Națională are obligația să elaboreze Planul de conturi și actele normative privind contabilitatea în sistemul bancar.

Departamentul Statistică și Sociologie de comun acord cu Ministerul Finanțelor au obligația de a elabora și aproba formulare-tip ale documentelor primare și indicațiile privind completarea acestora.

în celelalte capitole se conțin regulile și cerințele referitoare la diverse poziții ale contabilității care rezultă din denumirea capitolelor și se examinează detaliat în prezenta carte.

O dată cu trecerea Republicii Moldova la relațiile de piață a fost efectuată reforma contabilității în conformitate cu Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 1187 din 24 decembrie 1997 **„Cu privire la reforma contabilității".** Ca rezultat al reformei a fost creat un nou sistem contabil care și-a găsit reflectare în Standardele Naționale de Contabilitate (S.N.C.). Drept bază a elaborării acestora au servit Standardele Internaționale de Contabilitate care sunt menite să asigure o bază metodologică unică a contabilității pentru diverse țări. Reforma contabilității a contribuit la crearea condițiilor favorabile pentru dezvoltarea pieților capitalului și valorilor mobiliare, creșterea investițiilor, integrarea economiei republicii în economia mondială, precum și optimizarea corelației între interesele agenților economici, statului și altor indicatori externi ai informației.

Cuvântul „standarde" se traduce din limba engleză ca normă, model. în documentația normativă privind contabilitatea, standardul,

reprezintă totalitatea regulilor de bază care stabilesc principiile contabilităţii. Fiecare din aceste reguli (norme) determină terminologia, metodele, procedeele, esenţa contabilităţii la reflectarea unui sau altui obiect sau a totalităţii obiectelor.

Fiecare standard de contabilitate are câteva capitole-tip.

Introducere. în acest capitol se arată în baza cărui Standard Internaţional de Contabilitate este elaborat standardul respectiv.

Obiectiv. Se indică scopul standardului, ce se dezvăluie în acesta.

Domeniul de aplicare. Se arată destinaţia (pentru persoane juridice sau fizice) standardului respectiv.

Definiţii. Acest capitol cuprinde noţiunile termenilor de bază utilizaţi în text.

Descrierea esenţei. În acest capitol sunt expuse principiile care stau la baza standardului, se descriu variantele de evaluare, metodele de contabilitate, legătura reciprocă cu rapoartele financiare.

Standardele Naţionale de Contabilitate trebuie examinate ca un sistem de acte normative interdependente care constituie bazajuridică a contabilităţii.

Pînă la 1 iunie 2003 în Republica Moldova au fost elaborate şi aprobate următoarele Standarde Naţionale de Contabilitate:

S.N.C. 1. „Politica de contabilitate".
S.N.C. 2. „Stocurile de mărfuri şi materiale".
S.N.C. 3. „Componenţa consumurilor şi cheltuielilor întreprinderii".
S.N.C. 4. „Particularităţile contabilităţii la întreprinderile micului business".
S.N.C. 5. „Prezentarea rapoartelor financiare".
S .N. C. 6. , particularităţile contabilităţii la întreprinderile agricole".
S.N.C. 7. Raportul privind fluxul mijloacelor băneşti".
S.N.C. 9. „Contabilitatea consumurilor aferente lucrărilor de cercetări ştiinţifice şi deproiectare-experimentare".

S.N.C. 11. „Contractele de construcţie".
S.N.C. 12. „Contabilitateaimpozitului pe venit".
S.N.C. 13. „Contabilitatea obiectelor nemateriale".
S.N.C. 14. „Informaţii financiare privind sectoarele".
S.N.C. 16. „Contabilitatea activelor materiale pe termen lung".
S.N.C. 17. „Contabilitatea arendei (chiriei)".
S.N.C. 18. „Venitul".
S.N.C. 20. „Contabilitatea subvenţiilor şi publicitatea informaţiei aferentă asistenţei de stat".
S.N.C. 21. „Efectele variaţiilor cursurilor valutare".
S.N.C. 23. „Cheltuieli privind împrumuturile".
S.N.C. 24. „Publicitatea informaţiei privind părţile legate".
S.N.C. 25. „Contabilitateainvestiţiilor".
S.N.C. 27. „Rapoartele financiare consolidate şi contabilitatea investiţiilor în întreprinderile fiice".
S.N.C. 28. „Contabilitatea investiţiilor în întreprinderile asociate".
S.N.C. 31. „Reflectarea în rapoartele financiare a participaţiilor în activitatea de întreprinzător sub control mixt".
S.N.C. 62. „Contabilitatea în partidă simplă".
S.N.C. 63. „Prezentarea informaţiei în rapoartele financiare ale asociaţiilor de economii şi împrumut şi ale altor instituţii similare".

Contabilitatea în bănci şi alte instituţii financiare se ţine în conformitate cu cerinţele prevăzute de S.N.C. 30 **„Dezvăluiri în rapoartele financiare ale băncilor şi altor instituţii financiare"** aprobat de Banca Naţională a Moldovei.

în scopul explicării prevederilor Standardelor Naţionale de Contabilitate, facilitării înţelegerii şi însuşirii acestora Ministerul Finanţelor elaborează şi aprobă comentariile la S.N.C. în acestea se reflectă detaliat sensul şi tratarea fiecărui punct din standard. în baza

unor exemple concrete se explică modul de calculare şi determinare a unor indicatori distincţi, precum şi modul de obţinere şi prezentare a informaţiei respective, pornind de la cerinţele standardului.

În afară de actele normative specificate, întreprinderile se conduc de hotărârile, regulamentele şi instrucţiunile în care se determină modul de contabilizare a unor operaţiuni economico-fmanciare, şi anume:

1. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova cu privire la clasificarea mijloacelor fixe pe categorii de proprietate în scopul impozitării nr. 1218 din 31 decembrie 1997.
2. Normele pentru efectuarea operaţiunilor de casă în economia naţională a Republicii Moldova aprobate prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr.764 din 25 noiembrie 1992 şi modificate prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr.783 din 22 noiembrie 1995 şi nr.251 dini aprilie 1999.
3. Regulamentul cu privire la limitarea cheltuielilor de reprezentanţă permise spre deducerea din venitul brut (aprobat prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 130 din 6 februarie (1998).
4. Decretul Preşedintelui Republicii Moldova nr.406-II din 23 decembrie 1997 „Privind unele măsuri de asigurare a disciplinei financiare".
5. Regulamentul cuprivire la modul de calculare a uzurii mijloacelor fixe în scopul impozitării aprobat prin ordinul Ministerului Finanţelornr.05/l-CF-07/92 din 25 decembrie 1997.
6. Privind particularităţile impozitării veniturilor obţinute sub formă de dobândă şi trecerea cheltuielilor legate de achitarea acestora la deduceri scrisoarea Ministerului Finanţelor nr. 10-2-09/1-457-1762 din 4 iunie 1999).
7. Instrucţiunea cu privire la modul de calculare şi achitare a

impozitului pe venit de către persoanele ce practică activitatea de antreprenoriat nr. 1 aprobată de Ministerul Finanţelor la 23 octombrie 1998.

10.2. Contabilitatea financiară şi managerială (de gestiune)

Odată cu trecerea Republicii Moldova la Standardele Naţionale de Contabilitate şi revizuirea radicală a opiniilor existente privind principiile teoretice şi metodologia contabilităţii este evident că metodele şi procedeele contabile care sunt în vigoare până la adoptarea S.N.C. nu sunt acceptabile. Actualmente lucrătorii din serviciile economice trebuie nu numai să cunoască prevederile standardelor în vigoare, ci şi să însuşească principiile şi normele ce rezultă din acestea.

Reformarea contabilităţii este o condiţie importantă necesară pentru ieşirea pe pieţele financiare, atragerea investiţiilor străine. Crearea unui sistem informaţional adecvat cerinţelor actuale este necesară pentru nivelul macro - şi micro al gestiunii. La nivelul macro, adică la nivelul unei verigi distincte, o astfel de asigurare informaţională o constituie sistemul contabil şi rapoartele întocmite în baza acestuia. În baza informaţiei contabile pot fi pronosticaţi indicatorii dezvoltării întreprinderii şi evidenţiate rezervele de sporire a eficienţei producţiei. Constituind o parte a procesului de gestiune, contabilitatea nu numai reflectă activitatea economică, ci şi formează şi prezintă informaţie importantă care permite a controla activitatea curentă a întreprinderii, a planifica strategia şi tactica acesteia, a utiliza optim resursele, a măsura şi aprecia rezultatele activităţii, a înlătura subiectivismul la luarea deciziilor. Trecerea la Standardele Naţionale de Contabilitate a dus la divizarea contabilităţii în financiară şi managerială. Particularităţile acestora sunt prezentate în schemă (fig. 10.1.)

Contabilitatea financiară cuprinde informaţia care nu numai se

utilizează pentru gestiunea internă, ci și se comunică utilizatorilor externi.

Utilizatorii externi au posibilitatea să efectueze în baza datelor rapoartelor financiare o analiză comparativă a activității diverselor întreprinderi. De aceea contabilitatea financiară este reglementată de legislație și Standardele Naționale de Contabilitate care conțin totalitatea de reguli și principii conform cărora indicatorii se formează și se înscriu în rapoartele financiare.

Standardele cuprind recomandări și norme privind măsurarea veniturilor și cheltuielilor, determinarea rezultatului financiar al întreprinderii pe perioada de gestiune, precum și evaluarea mijloacelor și datoriilor. Recomandările și normele, conform cărora indicatorii se formează și se înscriu în rapoartele financiare, se numesc **concepții.** Principalele din acestea sunt concepțiile măsurării bănești, materialității, comparării, funcționării întreprinderii, prezentării informației.

Concepția măsurării bănești. Rapoartele financiare cuprind numai acele elemente care au o evaluare bănească. Alți indicatori care conduc la succesul întreprinderii, cum sunt, de exemplu, posibilitățile gestiunii, nu au expresie bănească și nu pot fi incluși în rapoartele financiare.

Concepția materialității. Aplicarea acesteia depinde de părerea unei persoane sau a unui grup de persoane care iau decizia privind metoda contabilității financiare a unui stoc de mijloace. Modul de reflectare în contabilitate depinde de părerea acestor persoane și de faptul cât de esențială este suma operațiunii economice respective.

Concepția comparării (acumulării) este destinată comparării veniturilor obținute în cursul perioadei de gestiune cu cheltuielile care au fost necesare pentru obținerea acestor venituri.

Concepția prezentării informației. Modificările în politica de contabilitate, precum și alte date care necesită să fie dezvăluite, trebuie publicate. Această concepție se aplică în legătură cu faptul că politica de contabilitate a întreprinderii poate să se modifice periodic.

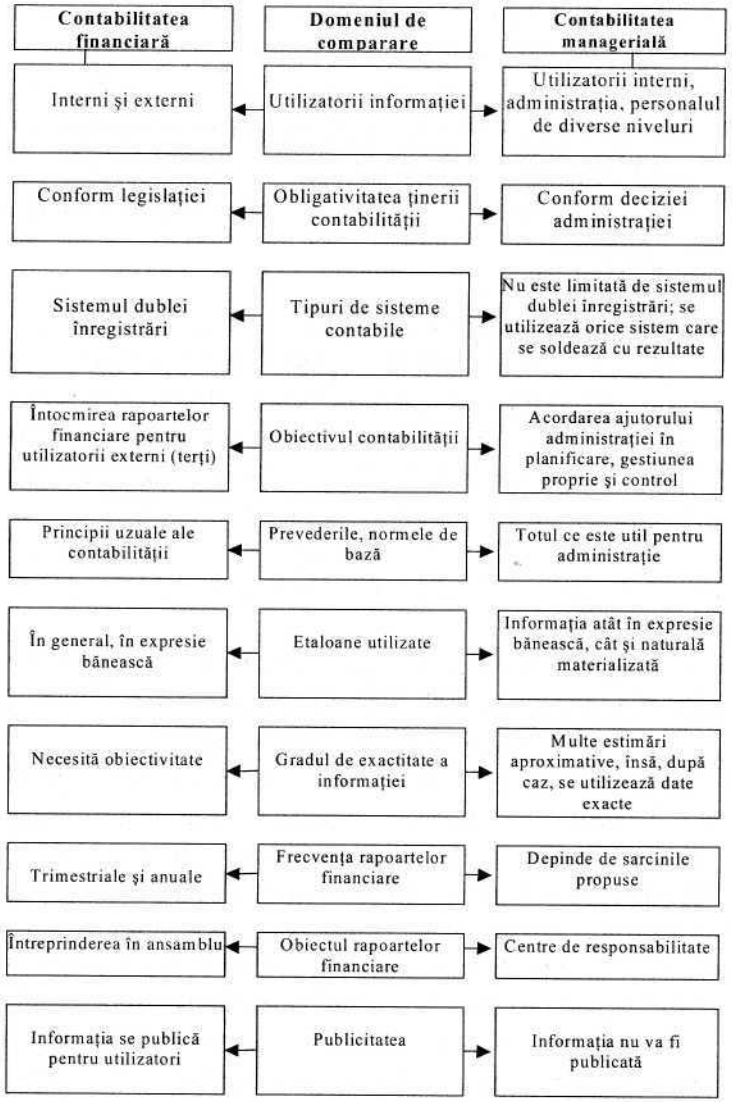


Fig.10.1. **Particularitățile contabilității financiare și manageriale**

Obiectele contabilității financiare sunt:

- activele întreprinderii și sursele de formare a acestora;
- datoriile (pasivele) întreprinderii;
- veniturile întreprinderii pe tipuri; consumurile și cheltuielile - pe elemente economice;
- rezultatele financiare ale activității întreprinderii și repartizarea acestora;
- operațiunile economice.

Contabilitatea managerială (de gestiune) reprezintă metodologia obținerii informației pentru utilizatorii interni și reflectării operațiunilor interne ale întreprinderii. Aceasta cuprinde de asemenea metodele de contabilizare a consumurilor și de calculare a costului produselor finite și serviciilor.

Una din funcțiile principale ale contabilității manageriale este argumentarea informațională a procesului de luare a deciziilor. Scopul acesteia îl constituie asigurarea cu informație a managerilor și colaboratorilor responsabili de realizarea unor indicatori de producție concreți.

În acest caz contabilul poate să se conducă de orice reguli interne în funcție de utilitatea acestora. Argumentul de bază în fundamentarea acestor reguli este utilitatea informației prezentate.

Cerințele înaintate față de conținutul informației create și pregătite pentru utilizare de către conducere diferă de cele aferente informației destinate utilizatorilor interni. în contabilitatea managerială obiectele de bază sunt subdiviziunile nu prea mari izolate pe unități de producție distincte, tipuri de activități, centre de responsabilitate etc. La organizarea contabilității manageriale se conduc de reguli determinate, însă, totodată, acest sistem este deschis într-o mare măsură și cuprinde mai puține restricții aplicate contabilului în activitatea lui cotidiană.

Obiectele concrete ale contabilității manageriale sunt următoarele:

- consumurile întreprinderii după destinație specială care se grupează pe tipuri de produse, stadii de producție, centre de responsabilitate. Este necesară o abordare rațională din punct de vedere economic a construirii sistemului de contabilizare a consumurilor și alegerea obiectelor de contabilitate corespunzătoare acestora;
- veniturile întreprinderii care se grupează pe tipuri de produse, sfere de activitate, centre de profit etc;
- rezultatele financiare pe tipuri de produse, sfere de activități, centre de profit, regiuni (zone) de vânzare a produselor.

Sfera contabilității manageriale cuprinde previziunea, planificarea, evidența, analiza și controlul. Contabilitatea managerială trebuie să fie orientată în mare măsură spre viitor și măsurile ce trebuie întreprinse pentru a influența asupra evenimentelor. Trecutul nu poate fi schimbat, însă el poate servi drept lecție pentru viitor.

Contabilitatea managerială organizată de întreprindere necesită un volum considerabil de informații suplimentare atât în expresie valorică, cât și naturală, o parte din care periodic se repetă. De obicei, pentru contabilitate se utilizează un volum considerabil de date care din documentele primare se introduc în sistemele contabilității financiare și manageriale. Sub acest aspect este de remarcat că ambele tipuri de contabilitate au o bază informațională unică, însă între acestea există și deosebiri esențiale (vezi fig. 10.1.).

10.3. Organizarea contabilității la întreprindere. Politica de contabilitate

Contabilitatea joacă un rol important în asigurarea tuturor utilizatorilor cu informația necesară privind activitatea economico-financiară a fiecărui agent economic. Pentru realizarea acestui scop contabilitatea trebuie să fie organizată astfel încât să cuprindă toate aspectele activității întreprinderii, să fie obiectivă și universală.

Componenţa informaţiei obţinute trebuie să corespundă cerinţelor de gestiune a întreprinderii.

La organizarea contabilităţii în condiţiile actuale trebuie să se aplice abordarea sistemică a realizării diverselor soluţii de proiect, utilizând în acest caz procedeele, modalităţile şi metodele corespunzătoare. Activitatea desfăşurată direcţionat în vederea creării sistemului corespunzător al informaţiei economico-contabile în scopul obţinerii unei informaţii veridice, oportune şi adecvate pentru gestiune privind activitatea întreprinderii şi exercitarea controlului asupra eficienţei utilizării resurselor de producţie poartă denumirea de **organizare a contabilităţii.**

Organizarea contabilităţii ca noţiune semantică cuprinde ordinea, păstrarea şi menţinerea stării de reglementare determinată a sistemului în ansamblu. Elementele de bază ale sistemului de organizare a contabilităţii sunt documentele contabile primare, registrele contabile, rapoartele contabile interne, circulaţia documentelor, utilizarea mijloacelor de automatizare a contabilităţii, organizarea (construirea) aparatului contabil şi determinarea funcţiilor exercitate de acesta.

Pentru organizarea contabilităţii la întreprindere poartă răspundere contabilul care trebuie să asigure eficienţa acesteia şi utilizarea metodelor progresiste.

Premisele de bază ale organizării raţionale a contabilităţii sunt:

- studierea conţinutului legilor, instrucţiunilor şi al altor acte ce reglementează contabilitatea şi rapoartele financiare;
- determinarea caracterului şi volumului informaţiei contabile;
- repartizarea raţională a muncii între salariaţii aparatului contabil.

Activitatea contabilă este organizată la întreprindere în conformitate cu actele normative corespunzătoare şi cerinţele ce rezultă din acestea.

în acest caz se iau în consideraţie structura organizatorică şi managerială a întreprinderii, tipurile existente de unităţi de producţie

şi subdiviziuni structurale, filiale. Este necesar de asemenea de a studia organizarea procesului de producţie, ceea ce va permite a ţine corect evidenţa consumurilor şi a produselor finite fabricate.

în scopul organizării raţionale a activităţii aparatului contabil şi reflectării corecte a operaţiunilor economice este necesară cunoaşterea regulilor şi principiilor organizării, metodicii şi tehnicii ţinerii contabilităţii.

Pentru determinarea volumului şi naturii informaţiei contabile este necesar a stabili direcţiile şi caracterul lucrărilor contabile prin determinarea statelor de funcţiuni ale contabilităţii şi repartizarea lucrărilor între persoanele respective. în funcţie de volumul informaţiei pot fi create subdiviziuni. De exemplu, subdiviziunile evidenţa materialelor, muncă şi salarii, decontări, evidenţa consumurilor de producţie etc.

Contabilitatea managerială se organizează la latitudinea întreprinderii şi depinde de specificul întreprinderii şi necesitatea informaţiei concrete.

Fiecare întreprindere, bazându-se pe principiile fundamentale ale contabilităţii şi luând în consideraţie scopul şi sarcinile propuse, alege procedeele şi modalităţile de ţinere a contabilităţii, de evaluare a patrimoniului, de achitare a valorii activelor etc, îşi formează politica de contabilitate care ar permite formarea oportună a informaţiei financiare şi manageriale, veridicitatea, accesibilitatea şi utilitatea acesteia pentru utilizatori

Totalitatea principiilor, convenţiilor, regulilor, metodelor şi procedeelor de ţinere a contabilităţii adoptate de întreprindere la întocmirea şi prezentarea rapoartelor financiare se numeşte **politica de contabilitate.**

Politica de contabilitate este elaborată de fiecare întreprindere care desfăşoară activitate de întreprinzător şi este înregistrată în Republica Moldova, indiferent de tipul de proprietate, apartenenţa ramurală şi

forma juridică de organizare (cu excepţia organizaţiilor bugetare), în conformitate cu **S.N.C. 1 „Politica de contabilitate".** în acest standard se dezvăluie noţiunea „politica de contabilitate", se expun principiile de formare a acesteia.

Politica de contabilitate a întreprinderii urmează să fie perfectată printr-un document de dispoziţie (ordin, dispoziţie etc). Aceasta se elaborează pe un an şi poate fi modificată în cazurile prevăzute de statutul întreprinderii sau la solicitarea organului care stabileşte standardele, sau pentru reflectarea mai exactă a situaţiei patrimoniale şi financiare, precum şi a rezultatelor activităţii întreprinderii în rapoartele financiare.

Formarea politicii de contabilitate se bazează pe convenţiile şi principiile fundamentale ale contabilităţii (vezi cap.3, paragraful 1.3).

în afară de aceasta, la alegerea şi fundamentarea politicii de contabilitate este necesar a lua în considerare următorii factori:

- forma de proprietate şi statutul de organizare juridică a întreprinderii (societate pe acţiuni, întreprindere de stat, întreprindere individuală, societate cu răspundere limitată, întreprindere mixtă etc);
- tipul de activitate şi sectorul economiei (industria, agricultura, construcţiile, transporturile, ştiinţa, comerţul etc);
- proporţiile întreprinderii (volumul producţiei şi vânzărilor, efectivul de personal etc);
- strategia dezvoltării economico-financiare (obiectivele şi sarcinile dezvoltării economice a întreprinderii, perspectivele pe termen lung, direcţiile previzionale ale investiţiilor, modalităţile abordării tehnice a soluţionării problemelor de perspectivă);
- nivelul dotării tehnice a întreprinderii, inclusiv computerizarea;
- cadrele - nivelul calificării (experienţa, deprinderile,

înţelegerea sarcinilor şi problemelor, posibilitatea soluţionării acestora);
- situaţia economică - existenţa infrastructurii de piaţă, situaţia financiară, condiţiile pentru investiţii etc).

La formarea politicii de contabilitate, întreprinderea trebuie să se conducă de prevederile Standardelor Naţionale de Contabilitate, comentariile privind aplicarea acestora, Planul de conturi contabile şi actele legislative adoptate de Guvern şi Parlament.

Formarea politicii de contabilitate înseamnă alegerea modului de ţinere a contabilităţii şi de întocmire a rapoartelor financiare, argumentarea modalităţii alese, pornind de la particularităţile activităţii întreprinderii.

De exemplu, **S.N.C. 16 „Contabilitatea activelor materiale pe termen lung"** prevede patru metode de calculare a uzurii mijloacelor fixe:

- casarea liniară;
- în raport cu volumul produselor executate (lucrărilor fabricate);
- soldul degresiv;
- degresivă cu rată descrescătoare (cumulativă).

Metoda de calculare a uzurii se determină astfel ca valoarea mijloacelor fixe să se includă în componenţa consumurilor şi cheltuielilor mai argumentat şi eficient din punct de vedere economic în acest caz este necesar de reţinut că în primii ani de exploatare a mijloacelor fixe metoda soldului degresiv prevede decontarea unei părţi mai mari a valorii, iar în următorii ani mărimea uzurii calculate se va micşora în legătură cu scăderea productivităţii obiectelor.

Modificările în politica de contabilitate sunt posibile în următoarele cazuri:

- reorganizarea întreprinderii (fuzionarea, separarea, asocierea);

- schimbarea proprietarilor;
- modificările în legislația în vigoare sau în sistemul reglementării normative a contabilității;
- elaborarea unor noi metode de ținere a contabilității.

Modificările operate în politica de contabilitate se perfectează prin documentele de dispoziție (ordin, dispoziție etc.) cu indicarea datei intrării în vigoare.

Potrivit prevederilor capitolul **„Dezvăluirea politicii de contabilitate" din S.N.C. 1,** întreprinderea trebuie să prezinte modalitățile și metodele de ținere a contabilității alese la formarea politicii de contabilitate care influențează substanțial asupra aprecierii și luării deciziilor de către utilizatorii rapoartelor financiare.

Principalele sunt considerate metodele de evaluare și ținere a contabilității etc. fără cunoașterea cărora este imposibil a trage concluzii corecte privind situația patrimonială și financiară, fluxul mijloacelor bănești sau rezultatele activității întreprinderii.

Politica de contabilitate a întreprinderii trebuie să fie plasată la începutul anexelor la rapoartele financiare pe anul de gestiune. Rapoartele financiare intermediare (trimestriale) pot să nu cuprindă informația privind politica de contabilitate, dacă în ultima nu au intervenit modificări în cursul perioadei de la întocmirea raportului financiar precedent care includea politica de contabilitate.

Modificările în politica de contabilitate care influențează esențial asupra evaluării și luării deciziilor de către utilizatorii rapoartelor financiare în cursul anului de gestiune sau în perioadele ulterioare, precum și cauzele acestor modificări și estimarea consecințelor acestora în expresie valorică sunt supuse dezvăluirii argumentate în anexe la rapoartele financiare.

Dezvăluirea politicii de contabilitate nu justifică reflectarea incorectă sau inexactă a informațiilor și nu exonerează conducerea întreprinderii

de răspunderea pentru încălcarea regulilor stabilite de ținere a contabilității și de întocmire a rapoartelor financiare.

10.4. Componența și modul de pregătire și prezentare a rapoartelor financiare

Operațiunile economice la întreprindere se înregistrează cu ajutorul contabilității curente care efectuează doar gruparea intermediară a datelor acestora. însă utilizatorii au nevoie de informația generalizată obținută în urma unei sistematizări și grupări mai înalte. Totodată, o astfel de informație trebuie să fie prezentată la o dată determinată și pentru o perioadă concretă. Datele care sunt necesare utilizatorilor se reflectă în rapoartele financiare. Acestea se obțin prin gruparea informației inițiale în baza conturilor sintetice în registrele contabile care apoi se transpun în calitate de indicatori determinați în rapoartele financiare.

în capitolul 1 al prezentei lucrări sunt indicați utilizatorii concreți ai informației. în acest caz numai o parte neînsemnată a acestora (de exemplu, personalul de conducere al întreprinderii de nivel mediu) utilizează informația operativă obținută în baza contabilității curente. Aceasta este necesară pentru controlul asupra mișcării mijloacelor concrete ale agentului economic. însă, în fond, administrația întreprinderii și utilizatorii externi au nevoie de informație generalizată, adică de indicatorii conținuți în rapoartele financiare, în baza cărora aceștia ar putea lua decizii economice și manageriale.

Utilizarea în scopurile menționate a datelor curente este foarte complicată, întrucât acestea caracterizează preponderent aspectul cantitativ al activității întreprinderii, subdiviziunilor distincte ale acesteia, obiectelor de contabilitate. O astfel de informație utilizatorii nu pot s-o citească, deoarece pe ei îi interesează indicatorii calitativi ai activității

întreprinderii, şi nu cei cantitativi. Toată această informaţie se conţine în rapoartele financiare.

Rapoartele financiare reprezintă generalizarea diverşilor indicatori interdependenţi care caracterizează situaţia financiară la o dată determinată. în afară de aceasta, rapoartele financiare trebuie să conţină informaţia privind mişcarea mijloacelor băneşti şi sursele de finanţare.

în funcţie de perioada întocmirii, există rapoarte financiare trimestriale şi anuale.

în conformitate cu Standardele Naţionale de Contabilitate, întreprinderile întocmesc şi prezintă următoarele rapoarte financiare:

- Bilanţul contabil;
- Raportul privind rezultatele financiare;
- Raportul privind fluxul mijloacelor băneşti;
- Raportul privind fluxul capitalului propriu;
- anexele la acestea, în special, la Bilanţul contabil şi alte rapoarte prevăzute de actele normative ale sistemului de reglementare normativă a contabilităţii;
- nota explicativă.

Primele trei rapoarte se întocmesc şi se prezintă trimestrial, iar raportul anual cuprinde toate rapoartele financiare şi nota explicativă.

Bilanţul contabil cuprinde structura activelor şi pasivelor întreprinderii, precum şi valoarea fiecărui activ şi pasiv la o dată determinată. în activ se indică starea patrimoniului agentului economic prezentat sub formă de active pe termen lung şi curente. Pasivul cuprinde informaţia privind sursele de formare a acestui patrimoniu: capitalul propriu; datoriile pe termen lung şi scurt.

Raportul privind rezultatele financiare întocmit pe perioada de gestiune (de exemplu, pe un an, începând cu 1 ianuarie şi terminând

cu 31 decembrie), conţine informaţia privind veniturile şi cheltuielile şi se calculează profitul net sau pierderea în acest caz atât cheltuielile, cât şi veniturile se grupează pe tipuri de activităţi (operaţională, de investiţii, financiară), precum şi acelor rezultate din evenimentele excepţionale. Suma profitului net sau a pierderii se reportează apoi în Bilanţul contabil.

Raportul privind fluxul mijloacelor băneşti cuprinde datele privind starea tuturor mij loacelor băneşti ale întreprinderii (în casierie, conturile de decontare şi valutar, alte conturi bancare) la începutul şi sfârşitul perioadei de gestiune, intrarea şi ieşirea acestora pe tipuri de activităţi. El oferă utilizatorilor o imagine fidelă despre mijloacele băneşti de care dispune întreprinderea şi modul de utilizare a acestora.

Raportul privind fluxul capitalului propriu înglobează informaţia privind mărimea şi structura capitalului propriu al întreprinderii la începutul şi sfârşitul perioadei de gestiune, modificările care s-au produs în cursul perioadei de gestiune pe posturi distincte ale capitalului propriu. Acest lucru este important pentru a aprecia corect situaţia financiară a întreprinderii.

Pentru calcularea unor indicatori mai detaliaţi, efectuarea unei analize multilaterale a activităţii economico-financiare a întreprinderii sunt necesare date concrete. în acest scop se întocmesc anexe la Bilanţul contabil si Raportul privind rezultatele financiare, precum si nota explicativă.

In **anexa la Bilanţul contabil** se prezintă date concrete privind existenţa si mişcarea activelor pe termen lung şi curente, starea datoriilor pe termen lung şi scurt etc. în **anexa Ia Raportul privind rezultatele financiare** se dezvăluie structura tuturor veniturilor şi cheltuielilor pe toate tipurile de activităţi, precum şi

a veniturilor și cheltuielilor imprevizibile (excepționale).

În **nota explicativă** se expun informații privind dezvăluirea politicii de contabilitate, corespunderea rapoartelor financiare cu Standardele Naționale de Contabilitate se efectuează analiza datelor conținute în rapoartele financiare și anexe și se furnizează o informație suplimentară care este necesară pentru prezentarea obiectivă și înțelegerea corectă de către utilizatori a datelor din rapoartele financiare.

Conform deciziei conducerii întreprinderii și adunării generale rapoartele financiare pot fi publicate.

La baza întocmirii rapoartelor financiare ale întreprinderii stau principiile fundamentale și respectarea tuturor cerințelor față de informația financiară. în conformitate cu Standardele Naționale de Contabilitate la întocmirea rapoartelor financiare sunt prioritare următoarele principii: imaginea fidelă, continuitatea activității, metoda specializării exercițiilor. Față de informația inclusă în rapoartele financiare sunt înaintate un șir de cerințe: importanța, oportunitatea, veridicitatea, neutralitatea, comparabilitatea, inteligibilitatea.

O importanță deosebită are de asemenea permanența metodelor utilizate la întocmirea și prezentarea informației, ceea ce se asigură de politica de contabilitate a întreprinderii.

Rapoartele financiare se întocmesc și se prezintă de către întreprinderi conform formularelor aprobate de Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova.

Formularul raportului financiar reprezintă un tabel care conține denumirea indicatorilor și coloanelor destinate înregistrării sumelor fiecărui indicator. Blanchetele rapoartelor financiare se tipăresc la tipografie. Acestea cuprind următoarele date: denumirea întreprinderii raportoare; sediul acesteia; codul fiscal; forma de proprietate și tipul

de activitate; perioada de gestiune; valuta în care sunt prezentați indicatorii rapoartelor financiare (lei moldovenești).

înainte de a întocmi **Bilanțul contabil** și alte rapoarte financiare se efectuează lucrări pregătitoare. Este vorba de următoarele proceduri contabile:

a) totalizarea datelor în registrele contabile și reportarea acestora în **Cartea mare;**
b) compararea reciprocă a totalurilor rulajelor și soldurilor conturilor sintetice și analitice;
c) calcularea soldurilor în **Cartea mare** și întocmirea balanței de verificare;
d) închiderea conturilor care nu au sold.

Astfel de lucrări se efectuează la întocmirea atât a rapoartelor financiare trimestriale, cât și a celor anuale.

înainte de întocmirea rapoartelor financiare anuale întreprinderile sunt obligate să efectueze de asemenea inventarierea completă a tuturor bunurilor și decontărilor. Acest lucru este necesar pentru confirmarea veridicității datelor contabile care vor fi incluse în rapoartele financiare.

După efectuarea tuturor lucrărilor pregătitoare se procedează la completarea rapoartelor financiare. în acest scop datele conturilor sintetice se trec în rândurile și coloanele corespunzătoare ale tabelelor din rapoarte. în **Bilanțul contabil** se înscriu soldurile conturilor din clasele 1-5 la data încheierii perioadei de gestiune. Coloana *„La începutul anului"* se completează în baza sumelor reflectate în bilanț la 31 decembrie a anului precedent. Rulajele creditoare ale conturilor din clasa 6 *„Venituri"* și debitoare ale conturilor din clasa 7 *„Cheltuieli"* se utilizează pentru completarea coloanelor corespunzătoare din **Raportul privind rezultatele financiare.**

Alte rapoarte se întocmesc utilizându-se datele din contabilitatea curentă și rapoartele financiare deja completate.

în rapoartele financiare, în afară de indicatorii din perioada de gestiune, trebuie să se includă și datele din perioada precedentă care se calculează după o metodă unică.

Rapoartele financiare le semnează conducătorul întreprinderii și contabilul-șef care poartă răspundere pentru veridicitatea și plenitudinea informației prezentate în **Bilanțul contabil** și alte rapoarte.

în afară de utilizatorii care pot să solicite informația, după caz, agenții economici sunt obligați să prezinte rapoartele financiare în secțiile de statistică la sediul întreprinderii.

Termenele de prezentare a acestora se stabilesc pentru fiecare întreprindere în parte, însă nu mai târziu de data de 25 a lunii următoare trimestrului de gestiune pentru rapoartele trimestriale și până la data de 15 martie a anului următor anului de gestiune -pentru rapoartele anuale.

În afară de aceasta, rapoartele financiare se prezintă proprietarilor, de regulă, până la data desfășurării adunării acționarilor sau altor participanți ai întreprinderii.

în unele cazuri, înainte de a prezenta rapoartele financiare acestea trebuie supuse verificării de audit, conform rezultatelor căreia se întocmește concluzia de audit. O astfel de concluzie constituie o parte componentă a raportului anual al întreprinderii.

întrebări pentru autocontrol

1. Enumerați capitolele conținute în Legea contabilității.
2. Expuneți succint conținutul capitolelor din Legea contabilității.
3. Arătați în ce constau esența și rolul Standardelor Naționale de Contabilitate.
4. Enumerați Standardele Naționale de Contabilitate principale.

5. Ce tipuri de acte normative (cu excepția S.N.C.), utilizează întreprinderile la ținerea contabilității?
6. Enumerați obiectele contabilității financiare.
7. Enumerați obiectele contabilității manageriale.
8. Cui îi este destinată informația contabilității financiare?
9. Numiți concepțiile contabilității financiare.
10. în ce constă esența concepției măsurării bănești?
11. Arătați esența concepției materialității.
12. Formulați esența concepției comparării.
13. în ce constă esența concepției prezentării informației?
14. Sistemul de ținere a contabilității manageriale se limitează la dubla înregistrare sau pot fi utilizate diverse sisteme?
15. în ce etaloane poate fi obținută informația contabilității manageriale?
16. Care este frecvența rapoartelor financiare pentru contabilitatea financiară și managerială?
17. Pentru care tip de contabilitate exactitatea informației este obligatorie?
18. De ce informația obținută în contabilitatea managerială constituie secret comercial?
19. în baza cărui Standard Național de Contabilitate se elaborează politica de contabilitate a întreprinderii?
20. Dați definiția politicii de contabilitate a întreprinderii.

Planul de conturi contabile al activității economico - financiare a întreprinderilor

CAPITOLUL III. NOMENCLATORUL CONTURILOR CONTABILE

Simbolul grupei de conturi	Simbolul conturilor de gradul	Simbolul conturilor de gradul	
CLASA I. ACTIVE PE TERMEN LUNG			
11			**ACTIVE NEMATERIALE (IMOBILIZĂRI NECORPORALE)**
	111		**Active nemateriale**
		1111	Cheltuieli de constituire
		1112	Fond comercial (goodwill)
		1113	Brevete
		1114	Embleme comerciale
		1115	Licențe
		1116	Programe informatice
		1117	Alte active nemateriale
		1118	Active nemateriale arendate pe termen lung
	112		**Active nemateriale în curs de execuție**
	113		**Amortizarea activelor nemateriale**
		1131	Amortizarea cheltuielilor de constituire
		1132	Amortizarea fondului comercial (goodwill-ului)
		1133	Amortizarea brevetelor
		1134	Amortizarea emblemelor comerciale
		1135	Amortizarea licențelor
		1136	Amortizarea programelor informatice
		1137	Amortizarea altor active nemateriale
		1138	Amortizarea activelor nemateriale arendate pe termen lung
12			**ACTIVE MATERIALE (IMOBILIZĂRI CORPORALE) PE TERMEN LUNG**
	121		**Active materiale în curs de execuție**

		1211	Construcții în curs de execuție
		1212	Utilaj destinat instalării
		1213	Utilaj și alte obiecte până la punerea în funcțiunile
		1214	Investiții capitale ulterioare
	122		**Terenuri**
		1221	Terenuri fără construcții
		1222	Terenuri cu construcții
		1223	Terenuri cu zăcăminte
		1224	Terenuri arendate pe termen lung
	123		**Mijloace fixe**
		1231	Clădiri
		1232	Construcții speciale
		1233	Mașini, utilaje și instalații de transmisie
		1234	Mijloace de transport
		1235	Animale de muncă și de producție
		1236	Plantații perene
		1237	Alte mijloace fixe
		1238	Mijloace fixe arendate pe termen lung
	124		**Uzura mijloacelor fixe**
		1241	Uzura clădirilor
		1242	Uzura construcțiilor speciale
		1243	Uzura mașinilor, utilajelor și instalațiilor de transmisie
		1244	Uzura mijloacelor de transport
		1245	Uzura plantațiilor perene
		1246	Uzura altor mijloace fixe
		1247	Uzura mijloacelor fixe arendate pe termen lung
	125		**Resurse naturale**
	126		**Epuizarea resurselor naturale**
13			**ACTIVE FINANCIARE PE TERMEN LUNG**
	131		**Investiții pe termen lung în părți nelegate**
		1311	Cote de participație și acțiuni
		1312	Obligațiuni
		1313	împrumuturi acordate
		1314	Alte investiții pe termen lung
	132		**Investiții pe termen lung în părți legate**

1321 Investiţii pe termen lung în întreprinderi-fiice
1322 Investiţii pe termen lung în întreprinderi asociate
1323 Investiţii pe termen lung în alte părţi legate
133 Modificarea valorii investiţiilor pe termen lung
1331 Majorarea valorii investiţiilor pe termen lung
1332 Diminuarea valorii investiţiilor pe termen lung
134 Creanţe pe termen lung
1341 Creanţe pe termen lung privind arenda
1342 Creanţe pe termen lung privind dobânzile şi redevenţele calculate
1343 Cambii pe termen lung primite
1344 Alte creanţe
135 Active amânate privind impozitul pe venit
136 Avansuri pe termen lung acordate
14 ALTE ACTIVE PE TERMEN LUNG
141 Cheltuieli anticipate pe termen lung
142 Alte active pe termen lung

CLASA2.ACTTVE CURENTE
21 **STOCURI DE MĂRFURI ŞI MATERIALE**
211 Materiale
2111 Materii prime şi materiale de bază
2112 Semifabricate cumpărate şi articole de completate
2113 Combustibil
2114 Ambalaje şi materiale pentru ambalat
2115 Piese de schimb
2116 Alte materiale
2117 Materiale transmise pentru prelucrare
2118 Materiale de construcţie
2119 Materiale cu destinaţie agricolă
212 Animale Ia creştere şi îngrăşat
213 Obiecte de mică valoare şi scurtă durată
2131 Obiecte de mică valoare şi scurtă durată în stoc
2132 Obiecte de mică valoare şi scurtă durată în exploatare
2133 Construcţii provizorii (neprevăzute în lista de titluri)
214 Uzura obiectelor de mică valoare şi scurtă durată

2141 Uzura obiectelor de mică valoare şi scurtă durată
2142 Uzura construcţiilor provizorii (neprevăzute în lista de titluri)
215 Producţia în curs de execuţie
2151 Produse în curs de execuţie
2152 Servicii în curs de execuţie
216 Produse
2161 Produse finite
2162 Semifabricate din producţie proprie
2163 Produse secundare
217 Mărfuri
22 CREANŢE PE TERMEN SCURT
221 Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale
2211 Facturi de primit din ţară
2212 Facturi de primit din străinătate
2213 Cambii primite
222 Corecţii la datorii dubioase
223 Creanţe pe termen scurt ale părţilor legate
2231 Creanţe pe termen scurt ale întreprinderi lor-fiice
2232 Creanţe pe termen scurt ale întreprinderilor asociate
2233 Creanţe pe termen scurt ale altor părţi legate
224 Avansuri pe termen scurt acordate
2241 Avansuri pe termen scurt acordate în ţară
2242 Avansuri pe termen scurt acordate în străinătate
225 Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul
2251 Creanţe pe termen scurt privind impozitul pe venit
2252 Creanţe pe termen scurt privind alte impozite şi plăţi
226 Taxa pe valoarea adăugată de recuperat
227 Creanţe pe termen scurt ale personalului
2271 Creanţe pe termen scurt privind retribuirea muncii
2272 Creanţe pe termen scurt ale titularilor de avans
2273 Creanţe pe termen scurt privind mărfurile vândute în credit
2274 Creanţe pe termen scurt privind recuperarea daunei materiale

	2275	Creanţe pe termen scurt ale personalului privind alte operaţii
228		**Creanţe pe termen scurt privind veniturile calculate**
	2281	Creanţe pe termen scurt privind arenda
	2282	Creanţe pe termen scurt privind dobânzile şi redevenţele calculate
	2283	Creanţe pe termen scurt privind dividendele calculate
	2284	Creanţe pe termen scurt privind alte venituri
229		**Alte creanţe pe termen scurt**
	2291	Creanţe pe termen scurt ale companiilor de asigurări
	2292	Creanţe pe termen scurt ale organelor de asigurări sociale
	2293	Creanţe pe termen scurt privind pretenţiile înaintate şi recunoscute
	2294	Creanţe pe termen scurt privind alte operaţii
23		**INVESTIŢII PE TERMEN SCURT**
231		**Investiţii pe termen scurt în părţi nelegate**
	2311	Obligaţiuni şi alte titluri de valoare
	2312	Depozite
	2313	Titluri de valoare cu lichiditate înaltă
	2314	împrumuturi acordate
	2315	Alte investiţii pe termen scurt în părţi nelegate
232		**Investiţii pe termen scurt în părţi legate**
	2321	Investiţii pe termen scurt în întreprinderi-fiice
	2322	Investiţii pe termen scurt în întreprinderi asociate
	2333	Investiţii pe termen scurt în alte părţi legate
233		**Diminuarea valorii investiţiilor pe termen scurt**
24		**MIJLOACE BĂNEŞTI**
241		**Casa**
	2411	Casa în valută naţională
	2412	Casa în valută străină
	2413	Mijloace băneşti în numerar legate
242		**Cont de decontare**
	2421	Mijloace băneşti nelegate

	2422	Mijloace băneşti legate
243		**Cont valutar**
	2431	Conturi valutare în ţară
	2432	Conturi valutare în străinătate
	2433	Mijloace valutare legate
244		**Conturi speciale la bănci**
	2441	Acreditive
	2442	Carnete de cecuri cu limită de sumă
	2443	Mijloace pe cartele de credit şi magnetice
245		**Transferuri băneşti în expediţie**
246		**Documente băneşti**
25		**ALTE ACTIVE CURENTE**
251		**Cheltuieli anticipate curente**
252		**Alte active curente**

CLASA 3. CAPITAL PROPRIU

31		**CAPITAL STATUTAR ŞI SUPLIMENTAR**
311		**Capital statutar**
	3111	Fond statutar
	3112	Acţiuni simple
	3113	Acţiuni privilegiate
	3114	Aporturi
	3115	Cote de participaţie
312		**Capital suplimentar**
	3121	Capital suplimentar vărsat
	3122	Diferenţe de curs aferente aporturilor valutare în capitalul statutar
313		**Capital nevărsat**
314		**Capital retras**
	3141	Acţiuni simple răscumpărate
	3142	Acţiuni privilegiate răscumpărate
	3143	Aporturi şi cote de participaţie retrase
32		**REZERVE**
321		**Rezerve stabilite de legislaţie**
322		**Rezerve prevăzute de statut**
323		**Alte rezerve**

33 **PROFIT NEREPARTIZAT (PIERDERE NEACOPERITĂ)**

331 **Corectarea rezultatelor perioadelor precedente**

3311 Corectarea profitului perioadelor precedente

3312 Corectarea pierderilor perioadelor precedente

332 **Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenţi**

3321 Profit nerepartizat al anilor precedenţi

3322 Pierdere neacoperită a anilor precedenţi

333 **Profit net (pierdere) al perioadei de gestiune**

3331 Profit net al perioadei de gestiune

3332 Pierdere netă a perioadei de gestiune

334 **Dividende plătite în avans**

34 **CAPITAL SECUNDAR**

341 **Diferenţe din reevaluarea activelor pe termen lung**

3411 Diferenţe din reevaluarea activelor nemateriale

3412 Diferenţe din reevaluarea activelor materiale pe termen lung

3413 Diferenţe din reevaluarea investiţiilor pe termen lung

342 **Subvenţii pentru întreprinderile de stat**

35 **REZULTAT FINANCIAR TOTAL**

351 **Rezultat financiar total**

CLASA 4. DATORII (OBLIGAŢII) PE TERMEN LUNG

41 **DATORII FINANCIARE PE TERMEN LUNG**

411 **Credite bancare pe termen lung**

4111 Credite bancare pe termen lung în valută naţională

4112 Credite bancare pe termen lung în valută străină

4113 Credite bancare pe termen lung în valută naţională amânate

4114 Credite bancare pe termen lung în valută străină amânate

4115 Datorii convertibile privind creditele bancare pe termen lung

412 **Credite bancare pe termen lung pentru salariaţi**

413 **împrumuturi pe termen lung**

4131 împrumuturi pe termen lung din părţi nelegate

4132 împrumuturi pe termen lung din părţi legate

4133 împrumuturi pe termen lung din emisiunea de obligaţiuni

4134 împrumuturi pe termen lung de la personalul întreprinderii

4135 Cambii financiare pe termen lung acordate

4136 Datorii convertibile privind împrumuturile pe termen lung

414 **Alte datorii financiare pe termen lung**

42 DATORII PE TERMEN LUNG CALCULATE

421 **Datorii de arendă pe termen lung**

422 **Venituri anticipate pe termen lung**

423 **Finanţări şi încasări cu destinaţie specială**

4231 Finanţări cu destinaţie specială din buget

4232 încasări de mijloace cu destinaţie specială de la alte întreprinderi

4233 Alte finanţări şi încasări cu destinaţie specială

424 **Avansuri pe termen lung primite**

425 **Datorii amânate privind impozitul pe venit**

426 **Alte datorii pe termen lung calculate**

CLASA 5. DATORII PE TERMEN SCURT

51 **DATORII FINANCIARE PE TERMEN SCURT**

511 **Credite bancare pe termen scurt**

5111 Credite bancare pe termen scurt în valută naţională

5112 Credite bancare pe termen scurt în valută străină

5113 Credite bancare pe termen scurt în valută naţională amânate

5114 Credite bancare pe termen scurt în valută străină amânate

5115 Credite bancare pe termen scurt în valută naţională restante

5116 Credite bancare pe termen scurt în valută străină restante

512		**Credite bancare pe termen scurt pentru salariați**
513		**împrumuturi pe termen scurt**
	5131	împrumuturi pe termen scurt de la părți nelegate
	5132	împrumuturi pe termen scurt de la părți legate
	5133	împrumuturi pe termen scurt din emisiunea de obligațiuni
	5134	împrumuturi pe termen scurt de la personalul întreprinderii
	5135	Cambii financiare pe termen scurt emise
514		**Cota-parte curentă a datoriilor pe termen lung**
515		**Venituri anticipate curente**
516		**Alte datorii financiare pe termen scurt**
52		**DATORII COMERCIALE PE TERMEN SCURT**
521		**Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale**
	5211	Facturi de achitat în țară
	5212	Facturi de achitat în străinătate
	5213	Cambii emise
522		**Datorii pe termen scurt față de părțile legate**
	5221	Datorii pe termen scurt față de întreprinderile-fiice
	5222	Datorii pe termen scurt față de întreprinderile asociate
	5223	Datorii pe termen scurt față de alte părți legate
523		**Avansuri pe termen scurt primite**
53		DATORE PE TERMEN SCURT CALCULATE
531		**Datorii față de personal privind retribuirea muncii**
	5311	Datorii privind retribuirea muncii
	5312	Datorii față de deponenți
532		**Datorii față de personal privind alte operații**
	5321	Datorii față de titularii de avans
	5322	Datorii față de personal privind alte operații
533		**Datorii privind asigurările**
	5331	Datorii față de Fondul social
	5332	Datorii față de organele sindicale privind contribuțiile la asigurările sociale
	5333	Datorii privind asigurarea medicală

	5334	Datorii privind asigurarea persoanelor
	5335	Datorii privind asigurarea bunurilor
534		**Datorii privind decontările cu bugetul**
	5341	Datorii privind impozitul pe venit al persoanelor juridice
	5342	Datorii privind taxa pe valoarea adăugată
	5343	Datorii privind accizele, taxele
	5344	Datorii privind impozitul funciar
	5345	Datorii privind impozitul pe bunurile imobiliare
	5346	Datorii privind impozitul pentru utilizarea resurselor naturale
	5347	Datorii privind impozitul pe venit al persoanelor fizice
	5348	Datorii privind alte impozite și taxe
	5349	Sancțiuni economice
535		**Taxa pe valoarea adăugată și accize de încasat**
536		**Datorii privind plățile extrabugetare**
537		**Datorii față de fondatori și alți participanți**
538		**Rezerve pentru cheltuieli și plăți preliminate**
539		**Alte datorii pe termen scurt**
	5391	Datorii pe termen scurt privind arenda curentă
	5392	Datorii pe termen scurt privind reclamațiile
	5393	Datorii pe termen scurt față de alți creditori

CLASA 6. VENITURI

61		**VENITURI DIN ACTIVITATEA OPERAȚIONALĂ**
611		**Venituri din vânzări**
	6111	Venituri din vânzarea produselor
	6112	Venituri din vânzarea mărfurilor
	6113	Venituri din servicii prestate
	6114	Venituri din contracte de construcție
612		**Alte venituri operaționale**
	6121	Venituri din realizarea altor active curente
	6122	Venituri din arenda curentă
	6123	Venituri din amenzi, penalități și despăgubiri

6124 Venituri din modificarea metodelor de evaluare a activelor curente
6125 Venituri din recuperarea daunei materiale
6126 Alte venituri operaţionale

62 VENITURI DIN ACTIVITATEA NEOPERAŢIONALĂ

621 Venitu ri din activitatea de investiţii
6211 Venituri din ieşirea activelor nemateriale
6212 Venituri din ieşirea activelor materiale pe termen lung
6213 Venituri din ieşirea activelor financiare pe termen lung
6214 Venituri din dividende
6215 Venituri din dobânzi
6216 Venituri din ecartul de reevaluare a activelor pe termen lung ieşite
6217 Venituri din participaţiile în alte întreprinderi
6218 Venituri din operaţiile cu părţile legate
6219 Alte venituri din activitatea de investiţii

622 Venituri din activitatea financiară
6221 Venituri din redevenţe
6222 Venituri din arenda finanţată a activelor materiale pe termen lung
6223 Venituri din diferenţe de curs valutar
6224 Venituri din active intrate cu titlu gratuit
6225 Venituri din subvenţii de stat, prime, premii şi sume sponsorizate
6226 Venituri din contracte de neantrenare în concurenţă
6227 Alte venituri din activitatea financiară

623 Venituri excepţionale
6231 Compensaţii primite pentru recuperarea pierderilor din calamităţi naturale
6232 Alte venituri excepţionale

CLASA 7. CHELTUIELI

71 CHELTUIELI ALE ACTIVITĂŢII OPERAŢIONALE

711 Costul vânzărilor
7111 Costul produselor finite vândute
7112 Costul mărfurilor vândute
7113 Costul serviciilor prestate

712 Cheltuieli comerciale
7121 Cheltuieli privind operaţiile de marketing
7122 Cheltuieli privind ambalajele şi ambalarea produselor şi mărfurilor
7123 Cheltuieli de transport privind desfacerea
7124 Cheltuieli privind reclama
7125 Cheltuieli privind reparaţiile garantate şi deservirile cu garanţie
7126 Cheltuieli privind datoriile dubioase
7127 Cheltuieli privind returnarea şi reducerea preţurilor la mărfurile vândute
7128 Alte cheltuieli comerciale

713 Cheltuieli generale şi administrative
7131 Cheltuieli privind uzura, repararea şi întreţinerea mijloacelor fixe cu destinaţie generală
7132 Cheltuieli privind amortizarea activelor nemateriale
7133 Cheltuieli de întreţinere a personalului administrativ şi de conducere
7134 Impozite, taxe şi plăţi, cu excepţia impozitului pe venit
7135 Cheltuieli în scopuri de binefacere şi sponsorizare
7136 Cheltuieli privind protecţia muncii
7137 Cheltuieli de reprezentare
7138 Cheltuieli de deplasare
7139 Alte cheltuieli generale şi administrative

714 Alte cheltuieli operaţionale
7141 Cheltuieli privind realizarea altor active curente
7142 Cheltuieli privind arenda curentă
7143 Cheltuieli privind amenzile, penalităţile, despăgubirile

7144 Cheltuieli din modificarea metodelor de evaluare a activelor curente
7145 Cheltuieli privind dobânzile pentru credite și împrumuturi
7146 Cheltuieli de producție indirecte nerepartizate
7147 Lipsuri și pierderi din deteriorarea valorilor
7148 Cheltuieli aferente producției rebutate
7149 Alte cheltuieli operaționale

72 CHELTUIELI ALE ACTIVITĂȚII NEOPERAȚIONALE

721 Cheltuieli ale activității de investiții
7211 Cheltuieli privind ieșirea activelor nemateriale
7212 Cheltuieli privind ieșirea activelor materiale pe termen lung
7213 Cheltuieli privind ieșirea activelor financiare pe termen lung
7214 Cheltuieli din reevaluarea activelor pe termen lung la ieșirea acestora
7215 Cheltuieli aferente participațiilor în alte întreprinderi
7216 Cheltuieli privind operațiile cu părțile legate
7217 Alte cheltuieli ale activității de investiții

722 Cheltuieli ale activității financiare
7221 Cheltuieli privind plata redevențelor
7222 Cheltuieli privind arenda finanțată a activelor materiale pe termen lung
7223 Cheltuieli privind diferențele de curs valutar
7224 Alte cheltuieli ale activității financiare

723 Pierderi excepționale
7231 Pierderi din calamități naturale
7232 Pierderi din perturbări politice
7233 Pierderi din modificarea legislației țării

73 CHELTUIELI (ECONOMII) PRIVIND IMPOZITUL PE VENIT

731 Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit

CLASA 8. CONTURI ALE CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE

81 CONTURI ALE CONSUMURILOR DE PRODUCȚIE

811 Producția de bază
8111 Consumuri directe materiale
8112 Consumuri directe privind retribuirea muncii
8113 Contribuții pentru asigurările și protecția socială
8114 Consumuri indirecte de producție

812 Activități auxiliare
8121 Consumuri de materiale
8122 Consumuri privind retribuirea muncii
8123 Contribuții pentru asigurările și protecția socială
8124 Consumuri indirecte de producție

813 Consumuri indirecte de producție
8131 Uzura și cheltuieli privind repararea și întreținerea mijloacelor fixe utilizate în producție
8132 Amortizarea activelor nemateriale utilizate în producție
8133 întreținerea personalului administrativ și de deservire al subdiviziunilor de producție
8134 Protecția muncii și tehnica securității
8135 Pierderi din întreruperi în producție
8136 întreținerea pazei și cheltuieli privind asigurarea securității antiincendiare din subdiviziunile de producție
8137 Cheltuieli cu deplasările personalului de producție
8138 Alte consumuri indirecte de producție

82 ALTE CONTURI ALE CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE

821 Adaos comercial

822 Returnarea și reducerea prețurilor la mărfurile vândute

CLASA 9. CONTURI EXTRABILANȚIERE

91	ACTIVE PE TERMEN LUNG ARENDATE
911	Active nemateriale arendate
912	Active materiale pe termen lung arendate
92	VALORI ÎN MĂRFURI ȘI MATERIALE CARE NU APARȚIN ÎNTREPRINDERII
921	Valori în mărfuri și materiale primite în custodie
922	Materiale primite spre prelucrare
923	Mărfuri primite în consignație
924	Utilaj primit pentru montaj
93	TITLURI DE VALOARE CARE NU APARȚIN ÎNTREPRINDERII
931	Titluri de valoare destinate vânzării
932	Titluri de valoare expediate pentru înregistrare
933	Titluri de valoare primite de la registrator
934	Titluri de valoare depuse la păstrare în depozit
94	DATORII ȘI PLĂȚI CONVENȚIONALE
941	Datorii ale debitorilor insolvabili trecute la pierderi
942	Garantarea datoriilor și plăților primite
943	Garantarea datoriilor și plăților acordate
944	Uzura fondului de locuințe
945	Pierderi fiscale nereclamate
95	ALTE MIJLOACE ȘI DATORII REFLECTATE ÎN CONTABILITATEA EXTRABILANȚIERĂ
951	Formulare cu regim special

Publicat în Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 93/96 din 30 septembrie 1997.

Bibliografie

1. **Legea contabilității** nr.426-XIII din 4 aprilie 1995 // *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr.28 din 25 mai 1995.
2. **Concepția reformei contabilității** // *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr.88 - 91 din 29 decembrie 1997.
3. **Standardele Naționale de Contabilitate** // *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr.88 - 91 din 30 decembrie 1997.
4. **Planul de conturi contabile al activității economico-financiare a întreprinderii** și **Normele metodologice de utilizare a conturilor contabile** *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr.88 - 91 din 30 decembrie 1997.
5. **Regulamentul privind inventarierea** nr.30 din 5 martie 2001 // *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr.35 - 38 din 29 martie 2001.
6. **Needles B.E., Anderson H.R., Caldwell J.C.** Principiile de bază ale contabilității. Ediția a V-a. - Chișinău, ARC, 2000.
7. Contabilitate financiară. Manual (colectiv de autori, coordonator A.Nederiță). - Chișinău. AC AP, 2003.
8. **Bucur V.** Scurt dicționar de teorie a evidenței contabile: rus-român și român-rus. - Chișinău, Ed. Enciclopedică, 1992.
9. **Bojian O.** Bazele contabilității. - București, Eficient, 1997.
10. **Capron M.** Contabilitatea în perspectivă (trad. din limba franceză). - București, Humant - itas, 1994.
11. **Colasse** B. Contabilitate generală, - Iași, Editura „Moldova", 1995.